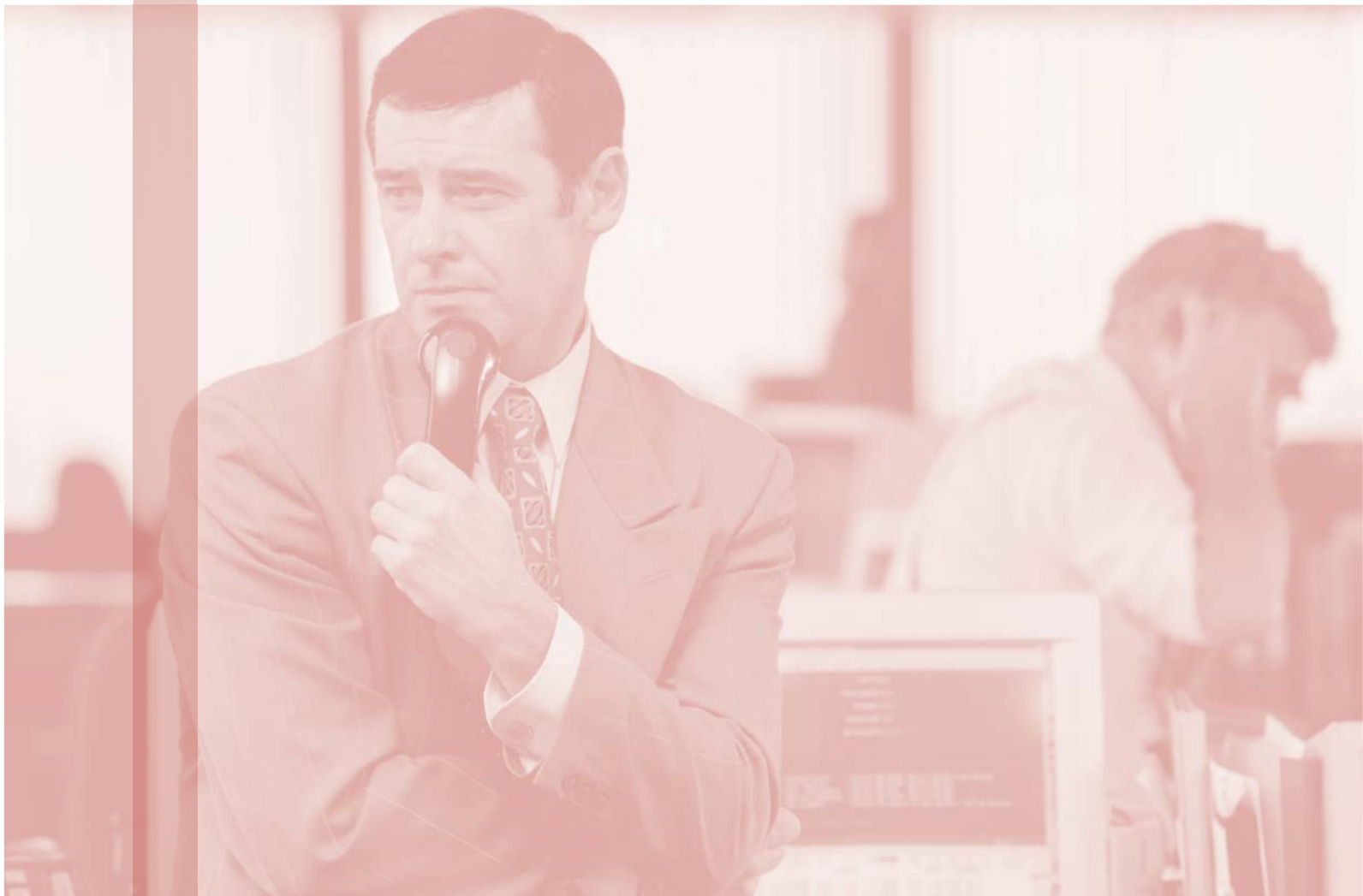


# СТРАТЕГИЯ И ТАКТИКА СПОРА



## **Охота за налоговой выгодой**

С момента принятия постановления Пленума ВАС РФ о налоговой выгоде прошло уже несколько лет. Однако споры вокруг его применения не утихают по сей день. Проверяющие всеми правдами и неправдами стараются доказать недобросовестность налогоплательщика и толковать нормы постановления о налоговой выгоде так, как им удобно. В этих обстоятельствах особое значение получает грамотно выстроенная защита против обвинения в получении необоснованной налоговой выгоды. Рассмотрим аспекты, о которых нужно помнить, защищая себя в подобных случаях от претензий налоговиков

**Материалы этой рубрики придадут вам уверенности в своих действиях**

## Охота за налоговой выгодой

**Пожалуй, одно из наиболее одиозных обвинений, выдвигаемых налогоплательщикам, – обвинение в получении необоснованной налоговой выгоды. Поскольку уличить налогоплательщика в недобросовестности не так-то просто, налоговые органы все чаще прибегают к тактике “не умением, так числом” и приводят в своих решениях такое количество фактов, что правомерность претензий кажется очевидной. Однако налогоплательщикам следует иметь в виду, что не все факты одинаково опасны для них.**

**С.Ю. Пашков,**  
юрист Санкт-Петербургского Адвокатского бюро “Егоров, Пугинский, Афанасьев и партнеры”

**Н.Н. Аверченко,**  
старший юрист Санкт-Петербургского Адвокатского бюро “Егоров, Пугинский, Афанасьев и партнеры”, адвокат, канд. юрид. наук

В октябре исполняется ровно три года с момента принятия Пленумом ВАС РФ **постановления** о налоговой выгоде. Оно разъясняет, по каким признакам можно из общей массы налогоплательщиков выделить недобросовестных, т. е. получивших необоснованную налоговую выгоду. Такая выгода может достигаться путем неправомерного снижения размера налоговой обязанности – уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения низкой налоговой ставки, а также путем получения права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

За три года доначисление налоговыми инспекциями налогов со ссылкой на недобросовестность налогоплательщиков получило широкое распространение. На практике налоговые органы существенно расширили круг обстоятельств (фактов), которые ВАС РФ в данном постановлении выделил как указывающие на получение необоснованной налоговой выгоды. По нашим подсчетам, их перечень уже насчитывает более 50 пунктов.

При доначислении налогов инспекции стремятся привести в своих решениях как можно больше указанных фактов, стараясь создать впечатление, что недобросовестность налогоплательщика очевидна. Принимая во вни-

мание такую тактику налоговых органов, налогоплательщикам можно порекомендовать заранее продумать способ защиты от “обвинения” в получении необоснованной налоговой выгоды.

Начинать эту защиту лучше с определения того, какой доказательственной силой обладает каждый из приводимых налоговыми органами фактов, на основе которых делается вывод о недобросовестности налогоплательщика. Обобщая судебную практику по этому вопросу, можно сделать следующий вывод. Все эти факты классифицируются по их доказательственной силе и делятся на три основные категории:

- факты, которые могут самостоятельно свидетельствовать о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды;
- факты, которые свидетельствуют о получении необоснованной налоговой выгоды не сами по себе, а лишь в совокупности с другими фактами;
- факты, которые не могут ни сами по себе, ни в совокупности с другими фактами свидетельствовать о получении необоснованной налоговой выгоды.

Рассмотрим каждую группу фактов и определим, как следует готовиться к защите от претензий по соответствующим основаниям.

**Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 “Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды”.**

## Факты, обладающие самостоятельной доказательственной силой

Повышенный интерес у проверяющих вызывают ситуации, когда есть основания утверждать, что при заключении сделки налогоплательщик не преследовал разумной деловой цели, а также что он создал лишь видимость сделки, товар же приобретался формально.

Примерами ситуаций, когда инспекция может сделать вывод об отсутствии разумной деловой цели сделки, являются следующие случаи:

- организация приобрела оборудование на заемные средства при отсутствии реальной возможности погашения займа. По истечении длительного времени оборудование так и не было введено в эксплуатацию (см. постановление ФАС Волго-Вятского округа от 23.01.2006 № А39-106/2005-81/11);
- в цепочку поставщиков умышленно включены лишние звенья с целью увеличения суммы НДС, причитающейся к возмещению налогоплательщику из федерального бюджета (см. постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 06.10.2008 № Ф04-6008/2008(12810-А46-41), ФАС Поволжского округа от 07.02.2008 № А65-9699/07);
- стоимость годовой арендной платы за оборудование превышала рыночную стоимость этого оборудования, переданного в уставный капитал другой организации (см. постановление ФАС Центрального округа от 04.10.2007 № А35-4873/06-С8, о передаче которого в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора было отказано определением ВАС РФ от 11.01.2008 № 17571/07).

Рассмотрим обстоятельства, при которых факт создания видимости сделки с целью незаконного возмещения налога из бюджета признается доказанным.

**Пример 1**

*Организация обязалась поставлять на экспорт товар. Этот товар стал предметом сделок, заключенных несколькими организациями, расположенными в разных городах. Сделки заключены в течение нескольких дней после осуществления экспорта товара, несмотря на территориальную удаленность всех контрагентов. Тексты договоров по сделкам идентичны, расчеты между участниками сделок проведены в течение непродолжительного времени.*

*Согласно условиям договоров приемка товара по количеству и качеству производится в месте его хранения с составлением акта приема-передачи на складе продавца. В то же время в договорах поставки при высокой цене контрактов не указано точное место хранения товара.*

*По результатам рассмотрения дела суд признал, что купля-продажа товара осуществлялась по цепочке организаций, созданных специально для целей возмещения из бюджета НДС, что свидетельствует о недобросовестности организации.*

Приведенная в примере позиция суда подтверждается выводами ВАС РФ (см. постановление Президиума ВАС РФ от 23.01.2007 № 8300/06). Суд также может признать, что товар приобретен формально, если налогоплательщик создает ситуацию, когда невозможно установить факт происхождения товара и его первоначального поставщика (производителя) (см. постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 06.11.2007 № Ф08-7341/07-2726А).

О создании налогоплательщиком видимости сделки свидетельствует отсутствие в товарных накладных следующих данных: реквизитов технических паспортов (сертификатов) отгруженной продукции; номеров и дат товара на транспортных документах; указания на лиц, принявших груз для перевозки, а также на средства его доставки (см. постановление ФАС Поволжского округа от 10.10.2006 № А55-1422/06-6).

В других случаях для признания налогоплательщика недобросовестным налоговым органом достаточно доказать факт отсутствия у участников сделки ресурсов для ее исполнения (работников, технических средств, складских помещений и т. д.).

## Способы защиты

Если налоговый орган при доказывании недобросовестности налогоплательщика приводит факты, обладающие самостоятельной доказательственной силой, выстраивать защиту нужно следующим образом.

Основной аргумент налогоплательщиков в таком случае — реальность спорных сделок. При этом важно указывать на подробности получения налогоплательщиком товара и осуществления его оплаты, свидетельствуя направленности сделок на получение прибыли (разумеется, не за счет возмещения НДС из бюджета).

### Пример 2

**(Из постановления ФАС Северо-Западного округа от 15.10.2008 № А52-576/2008)**

*Суд первой инстанции обоснованно признал несостоятельным довод налогового органа об отсутствии у предпринимателя технического персонала и складских помещений, поскольку из материалов дела видно, что спорный товар поставлен предпринимателю автотранспортом поставщика 30 июля 2007 г. и в тот же день его же силами перегружен в транспортное средство*

*иностранного покупателя, в связи с чем у заявителя отсутствовала необходимость в хранении товара.*

В приведенном деле налогоплательщику удалось доказать, что необходимость в хранении товара и соответствующих работниках отсутствовала. Суд нередко признает правоту налогоплательщика и в случаях, когда налоговый орган не представляет доказательства того, что налогоплательщик не имел возможности осуществлять сделки с реальным товаром при отсутствии персонала, складских помещений и транспортных средств (см. постановление ФАС Северо-Западного округа от 17.12.2008 № А56-50519/2007).

Также суды указывают, что среднесписочная численность сотрудников налогоплательщика не свидетельствует о его недобросовестности, если налоговый орган не может представить доказательств совершения налогоплательщиком и его контрагентами согласованных умышленных действий, направленных на неправомерное создание оснований для возмещения налога из бюджета (см. постановление ФАС Северо-Западного округа от 16.07.2008 № А42-6086/2007).

## Факты, обладающие доказательственной силой только в совокупности

Налоговые органы могут также ссылаться на факты, которые по отдельности не могут свидетельствовать о недобросовестности налогоплательщика. Они могут обладать доказательственной силой лишь в совокупности.

### Убыточность сделки

К числу фактов, обладающих доказательственной силой лишь в совокупности, относится, в частности, убыточность заключенной налогоплательщиком сделки. ВАС РФ указал, что факт получения налогоплательщиком убытка от осуществленной им внешнеэкономической деятельности сам по себе, вне связи с другими обстоятельствами конкретного дела, не может свидетель-

ствовать о недобросовестности налогоплательщика и рассматриваться в качестве единственного признака необоснованности налоговой выгоды (см. определение ВАС РФ от 06.03.2009 № 2623/09).

Оспаривая факт убыточности сделки, можно сослаться, например, на то, что при расчете прибыльности по экспортной сделке налоговому органу следовало учитывать цену товара без НДС, т. к. экспортная выручка поступает без этого налога (см. постановление ФАС Поволжского округа от 05.12.2008 № А55-10912/08).

Также нелишне представить доказательства того, что низкая цена продукции была обусловлена маркетинговой политикой, проводимой налогоплательщиком в целях дальнейшего продвиже-

ния товара на новый рынок (см. постановление ФАС Московского округа от 19.10.2006 № КА-А40/9955-06).

Продажа товара по цене ниже цены приобретения может быть обусловлена снижением его качества; доказав это, можно получить надежный аргумент в споре с налоговой инспекцией (см. постановление ФАС Центрального округа от 04.06.2008 № А54-2364/2007С21).

В кризисных условиях актуальным может быть довод о том, что убыточность сделки обусловлена изменением курса доллара по отношению к рублю, транспортными и иными расходами (см. постановление ФАС Московского округа от 18.12.2006 № КА-А40/12297-06, ФАС Северо-Западного округа от 28.09.2007 № А05-3224/2007).

### Недобросовестность контрагента

Претензии инспекторов нередко связаны с тем, что поставщик налогоплательщика не представляет в налоговый орган отчетность и не находится по юридическому адресу. Данные обстоятельства, по их мнению, свидетельствуют о намеренном заключении сделки с фирмой-однодневкой. Как и факт убыточности сделки, сами по себе данные факты не являются признаками получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Однако неоднократное заключение сделок с подобными организациями может быть признано самостоятельным основанием недобросовестности налогоплательщика.

В ответ на такие претензии следует указать, какие доказательства убедили налогоплательщика в отсутствии у поставщика названных признаков фирмы-однодневки. Например, можно представить:

- корреспонденцию, направленную по юридическому адресу поставщика, на которую он дал ответы;
- копии бухгалтерской и (или) налоговой отчетности поставщика с отметкой инспекции о принятии, истребованные у него налогоплательщиком.

Эти документы смогут стать свидетельством того, что организация про-

явила достаточную осмотрительность при выборе контрагента.

Обратимся к ситуации, когда налоговые органы указывают на отсутствие контрагента по его юридическому адресу на момент проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика. В этом случае необходимо пояснить, что данное обстоятельство не свидетельствует об отсутствии контрагента по указанному адресу на дату совершения сделки. Ведь на практике встречаются случаи, когда к моменту проведения инспекцией проверки фактического места нахождения поставщика по сделке он уже реорганизован путем слияния с организацией, “прописанной” по другому адресу. При этом зачастую исключение из ЕГРЮЛ данного юридического лица осуществлял тот же налоговый орган, который проводил проверку фактического места нахождения контрагента налогоплательщика.

Самостоятельным доказательством недобросовестности налогоплательщика не является факт совершения сделки с контрагентом, созданным по чужому (утраченному) паспорту, или факт отрицания руководителем контрагента своей причастности к деятельности данного юридического лица. Отметим, что на практике налоговые органы очень часто используют указание на эти факты для доказывания недобросовестности налогоплательщика.

Чтобы доказать, что сделка с контрагентом была реальной и при ее заключении налогоплательщик не преследовал цель получить необоснованную налоговую выгоду, нужно привести следующий аргумент. Следует указать, что до совершения сделки налогоплательщику не было известно о недобросовестности контрагента, а налоговый орган не доказал обратное (см. постановление ФАС Поволжского округа 15.08.2008 № А55-15580/2007).

Важно обратить внимание на то, что до внесения сведений в ЕГРЮЛ о создании контрагента как юридического лица личность его учредителя (или руководителя) устанавливалась нотариусом, который засвидетельствовал его подпись на заявлении о государственной регистрации юридического лица при создании (ст. 9 Закона о госу-

**Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ “О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей”.**

дарственной регистрации). Это ставит под сомнение достоверность показаний руководителя (учредителя) контрагента, отрицающего в протоколе допроса свою причастность к деятельности контрагента налогоплательщика.

### Взаимозависимость сторон сделки

В постановлении о налоговой выгоде Пленум ВАС РФ указал, что взаимозависимость сторон сделки сама по себе не свидетельствует о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. А вот если взаимозависимость повлияла на ценообразование для необоснованного возмещения НДС, то налоговая выгода может быть признана необоснованной (см. постановления Президиума ВАС РФ от 09.09.2008 № 4191/08, ФАС Поволжского округа от 11.01.2009 № А12-14187/2008).

Когда налоговый орган приводит подобные доводы, налогоплательщику следует представить доказательства так, чтобы они подтверждали реальные экономические цели всех участников сделки.

#### Пример 3

*В ходе судебного разбирательства налогоплательщик указал на то, что целесообразность заключения сделки с контрагентом связана с необходимостью организации процесса сбыта сложных электротехнических изделий. В таком случае производство дополнительных компонентов к ним будет осуществляться с наименьшими затратами, также будет осуществляться развитие производства за счет внедрения новых продуктов и технологий, комплексного удовлетворения нужд потребителей. При рассмотрении цены каждой из сделок налогоплательщик привел сравнительные данные с указанием уровня мировых и российских цен на аналогичные товары, а также представил документы о формировании цены с учетом экономической выгоды компании от совершенной сделки. В результате суд признал, что взаимозависимость сторон не свидетельствовала о получении необоснованной налоговой выгоды.*

### Факты, не обладающие доказательственной силой

Часто среди фактов, образующих основание для вывода о недобросовестности налогоплательщика, налоговые органы указывают на такие, которые в принципе не имеют никакого доказательственного значения. Однако поскольку проверяющие стараются привести как можно больше подобных фактов, выделить из множества те, которые не имеют доказательственного значения, довольно трудно. Для защиты своих интересов налогоплательщику важно подготовить доказательства, опровергающие данные факты.

### Отсутствие возможности расплатиться по долгам

Президиум ВАС РФ учел выводы, сделанные Пленумом ВАС РФ в постановлении о налоговой выгоде, и сформировал правовую позицию, согласно которой обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществле-

ния экономической деятельности (использование собственных, заемных средств, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т. п.) или от эффективности использования капитала (см. постановление Президиума ВАС РФ от 15.01.2008 № 10515/07). Следовательно, если инспекция откажет налогоплательщику в предоставлении вычета по НДС, сделав вывод о том, что он не сможет возратить заемные средства, использованные для расчета по сделке, то суд признает ее решение необоснованным.

### Большая кредиторская задолженность

Суды, как правило, не считают признаком получения необоснованной налоговой выгоды установленный налоговым органом факт наличия у налогоплательщика кредиторской задолженности. В остальных случаях налогоплательщику придется защищать свои интересы. Приведем пример.

**Пример 4**

*В качестве обоснования того, что привлечение заемных средств обоснованно, налогоплательщик привел следующие документально подтвержденные доводы.*

*Организация осуществляла реальную финансово-хозяйственную деятельность. По условиям договора налогоплательщика и его партнера оплата приобретенного на внутреннем рынке товара производится только после получения экспортной выручки за этот товар. Форма и сроки расчетов соответствовали налоговому законодательству.*

*Наличие долга перед партнером обусловлено особенностями контракта, а рост долга вызван падением спроса на поставленные товары в условиях экономического кризиса и, следовательно, невозможностью расчетов с поставщиками.*

### Контрагенты поставщика – фирмы-однодневки

Нередко налоговые органы, обвиняя налогоплательщика в недобросовестности, ссылаются на то, что контрагенты его поставщика (поставщики второго звена или субпоставщики) не состоят на налоговом учете, не имеют собственных и арендованных основных средств, необходимого управленческого и технического персонала. При этом инспекторы могут отметить, что невозможно установить фактическое место нахождения контрагентов поставщика налогоплательщика и проследить, как они распоряжаются де-

нежными средствами на принадлежащих им счетах в банках.

Данные обстоятельства не могут ни сами по себе, ни в совокупности с другими служить основаниями для отказа налогоплательщику в налоговых вычетах, поскольку, как указал Конституционный Суд РФ в **определении** от 16.10.2003 № 329-О, налогоплательщик не несет ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. Между тем налогоплательщик сможет “прикрыться” названным определением Конституционного Суда РФ, только если налоговому органу не удастся доказать, что налогоплательщик оказал или мог оказать какое-либо влияние на выбор поставщиков второго звена.

Таким образом, осуществление защиты налогоплательщика от обвинения в получении необоснованной налоговой выгоды на основе классификации признаков недобросовестности, на которые ссылается налоговый орган при доначислении налогов, позволяет отсеять признаки, не имеющие юридического значения, и сосредоточить усилия на опровержении фактов, имеющих самостоятельную доказательственную силу по делу налогоплательщика. В заключение отметим, что, классифицируя те или иные признаки недобросовестности налогоплательщика по выделенным в начале настоящей статьи категориям, необходимо руководствоваться исключительно актуальной судебной практикой.

*Контактный телефон:  
(495) 937-90-80, доб. 14-05*

**Определение** Конституционного Суда РФ от 16.10.2003 № 329-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью “Экспорт-Сервис” на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации».



Поделитесь опытом в разрешении спора  
с налоговыми органами

[www.nspor.ru](http://www.nspor.ru)

