

**Оспаривание фиктивности документооборота:
гражданско-правовые аспекты**

В статье рассматриваются ситуации, когда налоговый орган при проведении налоговых проверок квалифицирует цепь заключенных предприятием сделок как фиктивный документооборот, целью которого является уклонение от уплаты налогов. Однако при аргументации своих выводов налоговый орган зачастую не учитывает нормы действующего гражданского законодательства, что дает дополнительные основания налогоплательщику для оспаривания данных актов.

The article examines the situation when the tax authority, when conducting tax audits, qualifies the chain of transactions concluded by the enterprise as a fictitious document circulation, the purpose of which is tax evasion. However, when reasoning its findings, the tax authority often does not take into account the norms of existing civil law, which gives additional grounds for the taxpayer to challenge these acts.

Ключевые слова: налоговая проверка, фиктивный документооборот, мнимая сделка, аффилированность, налоговая выгода, цессия, прощение долга, дарение.

Key words: tax audit, fictitious paperwork, imaginary transaction, affiliation, tax benefit, cession, debt forgiveness, gift.

В процессе проверки хозяйственной деятельности организаций налоговый орган зачастую устанавливает создание предприятием фиктивного документооборота, преследующего цель применить нормы п.п. 3.4 п.1. ст. 251 НК РФ, которые в ряде случаев, в частности при заключении договора займа, освобождают от налогообложения экономическую выгоду (доход организации).

Особенно тщательно налоговым органом проверяется хорошо известная схема ухода от налогов, когда предприятие заключает договор займа, передает право требования по договору цессии другому предприятию, а то – следующему, и последнее в конечном итоге осуществляет прощение долга. На самом деле все сделки нередко относятся к категории мнимых и

являются ничтожными, поскольку заключены сторонами без желания вызвать определенные последствия, а соответственно, их цепь образует фиктивный документооборот. Вместе с тем такие сделки могут оказаться и действительными, неслучайно они часто оспариваются налогоплательщиками в судебном порядке.

Для вывода о наличии фиктивного документооборота налоговый орган должен был установить совокупность следующих обстоятельств:

а) наличие аффилированности (взаимосвязанности) участников указанных выше сделок (договора займа, договоров цессии и соглашения о прощении долга);

б) мнимый характер заключаемых сделок;

в) организация, прощающая долг, фактически совершает договор дарения.

Соответственно, налогоплательщик должен опровергнуть наличие таких обстоятельств.

Изучение судебной практики показывает, что налоговый орган при составлении акта проверки в отдельных случаях неправильно толкует и применяет нормы гражданского права. Можно выделить некоторые моменты, на которые стоит обратить внимание как налоговой инспекции при формулировании отдельных положений акта налоговой проверки, так и предпринимателям при оспаривании такого акта.

При доказывании наличия аффилированности следует обратиться к ст. 53.2 ГК РФ, где прописано, что в случаях если ГК РФ или другой закон ставит наступление правовых последствий в зависимость от наличия между лицами отношений связанности (аффилированности), наличие или отсутствие таких отношений определяется в соответствии с законом. Таковым является в настоящее время ст. 4 Закона РСФСР от 22.03.1991 № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках», это единственная действующая статья данного закона, который в целом утратил силу. В этой статье дается понятие аффилированных лиц и приводятся критерии отнесения их к таковым, что нужно соотносить с определением взаимосвязанности. К взаимосвязанным относятся аффилированные лица для целей НК РФ, их понятие закреплено в ст. 105.1 НК РФ и рассматривается более широко [4]. Например, для взаимозависимости физических лиц существует такой критерий, как отношения подчиненности, не свойственный аффилированности; взаимозависимость можно признать добровольно или по решению суда, что не принято для аффилированности.

В научной литературе обращается внимание на недостаточность и нечеткость данных критериев для выводов об аффилированности юридических лиц [1, с. 153].

Такие дополнительные критерии выработаны судебной практикой, обзор материалов которой показывает, что при квалификации таких действий налогоплательщиков, как «создание фиктивного документооборота», необходимо, кроме того, установить, что налогоплательщик включал в производственный процесс подконтрольные аффилированные лица, деятельность которых носит формальный характер и не преследует деловую цель [7].

Необходимо также доказать факт согласованности действий аффилированных лиц и установить, что целью таких действий является уклонение от уплаты налога на прибыль организаций. При этом, проводя такой анализ, важно выявить, что в последующем каждое из указанных лиц получило свою часть дохода для уменьшения собственного налогового бремени. В материалах налоговой проверки необходимо наличие доказательств, свидетельствующих, что руководители и учредители всех вышеуказанных юридических лиц, участвующих в совершении сделок, квалифицируемых налоговой инспекцией как фиктивный документооборот, были знакомы друг с другом, вели какую-либо переписку, обмен факсами, совершали другие действия, из которых бы явствовало, что они действуют согласованно, преследуют одну общую цель уклонения от уплаты налога.

В актах налоговой проверки налоговый орган иногда ссылается на отсутствие в договоре информации о банковском учреждении и банковских реквизитах организации, из чего делается вывод о ничтожности данной сделки и ее фиктивном характере. Вместе с тем в соответствии с требованиями гражданского законодательства, отсутствие банковских реквизитов в договоре не может привести к ничтожности сделки. В соответствии со ст. 54 ГК РФ для индивидуализации юридического лица в гражданском обороте, в частности при совершении гражданско-правовых сделок, установлено только два обязательных способа: а) наименование юридического лица; б) место нахождения и адрес юридического лица.

Наименование – это его название, содержащее указание на организационно-правовую форму. Место нахождения юридического лица – это место его государственной регистрации на территории Российской Федерации путем указания наименования населенного пункта (муниципального образования). Государственная регистрация юридического лица осуществляется по месту нахождения его постоянно действующего исполнительного органа,

а в случае его отсутствия – иного органа или лица, уполномоченных выступать от имени юридического лица в силу закона, иного правового акта или учредительного документа, если иное не установлено законом о государственной регистрации юридических лиц.

Из этого следует, что банковские реквизиты юридического лица законом не отнесены к способам его индивидуализации. Как правило, наименование и место нахождения организаций в договоре указаны, что достаточно, с точки зрения закона, для их индивидуализации.

В соответствии с п. 1 ст. 432 ГК РФ договор считается заключенным, если между сторонами в требуемой в подлежащих случаях форме достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора. При этом существенными являются условия о предмете договора, условия, которые названы в законе или иных правовых актах как существенные или необходимые для договоров данного вида, а также все те условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение. По смыслу приведенной нормы положения договора, касающиеся индивидуализирующих признаков сторон соглашения, включая адреса и банковские реквизиты, не являются существенными и не требуют согласования.

Такой подход, отвечающий требованиям законодательства, прослеживается и в судебной практике. В качестве примеров может выступать целый ряд судебных актов: постановление Арбитражного суда Московского округа от 25.04.2017 № Ф05-4021/2017 по делу № А40-67468/16, а также постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 31.01.2017 № 09АП-66064/2016 по делу № А40-148988/16, в которых указывается, что наименование, адрес, банковские и иные реквизиты стороны договора не устанавливают, не изменяют и не прекращают гражданские права и обязанности, возникшие у сторон соответствующего договора. Реквизиты стороны договора носят информационный (уведомительный) характер и не являются по своему содержанию условиями договора. Поэтому их отсутствие не влияет на действительность договора, что должно учитываться налоговым органом при составлении акта проверки, а также дает повод налогоплательщику оспорить его по этому основанию.

Также отмечается, что банковские реквизиты не являются обязательным реквизитом и могут предоставляться по запросу сторон договора. При этом указывается, что сведения договора, являющиеся достаточными, для установления стороны договора цессии – это 1) полное наименование цессионария; 2) юридический адрес; 3) наличие оттиска печати общества [10].

Еще один момент, который обращает на себя внимание, это отнесение налоговой инспекцией сделки к фиктивному документообороту на том основании, что на момент заключения договора у организации был открыт расчетный счет в банке, указанный в качестве реквизитов для возврата полученных денежных средств, однако спустя какое-то время с момента получения займа он был закрыт, что приводит, по мнению инспекции, к невозможности возврата займа и уплаты процентов за его пользование. И подобная хозяйственная операция по предоставлению займа при указанных обстоятельствах зачастую относится ею к фиктивной, поскольку налицо невозвратный характер сделки.

Однако данное утверждение не соответствует гражданскому законодательству.

Заккрытие расчетного счета не относится к обстоятельствам, прекращающим обязательство. В соответствии со ст. 416 ГК РФ обязательство прекращается невозможностью его исполнения, если эта невозможность вызвана наступившим после возникновения обязательства обстоятельством, за которое ни одна из сторон не отвечает. В данном случае таким обстоятельством является закрытие расчетного счета одной из его сторон, а именно кредитором, и таким образом за наступление этого обстоятельства несет ответственность кредитор. Поэтому такое обстоятельство не будет являться основанием для прекращения договора.

На этот случай законом предусмотрена возможность для надлежащего исполнения обязательства должником. Иначе и быть не должно, поскольку кредитор иногда умышленно может уклоняться от принятия исполнения, например в целях возрастания размера неустойки за просрочку исполнения.

В качестве аргумента можно сослаться также на ст. 327 ГК РФ, согласно положениям которой внесение денежной суммы в депозит нотариуса или суда будет считаться надлежащим исполнением. Причем дополнительно следует выяснять, по какой причине не исполнялось обязательство, поскольку зачастую из показаний участников юридического лица и финансового директора, данных в ходе налоговой проверки, усматривается, что долг и проценты по договору займа не выплачивались не ввиду отсутствия счета у организации ООО, а из-за отсутствия денежных средств на счету самого заемщика. Возможно также, что обстоятельство, связанное с закрытием расчетного счета, является временным, и организация намеревается открыть новый счет в этом или другом банке.

Кроме того, следует обращать внимание, произошло ли на момент проверки полное или частичное исполнение договора займа, поскольку в соответствии с п. 3 ст. 432 ГК РФ сторона, принявшая от другой стороны полностью или в части исполнение по договору, либо иным образом подтвердившая действие договора, не вправе требовать признания этого договора незаключенным, если заявление такого требования с учетом конкретных обстоятельств будет противоречить принципу добросовестности.

Таким образом, если произошло полное или частичное исполнение договора, с точки зрения закона договор будет считаться заключенным, даже в том случае, если не были согласованы его существенные условия. Это еще раз будет подтверждать тот факт, что договор является не фиктивным, а породил права и обязанности сторон.

В актах налоговой проверки к обстоятельствам, свидетельствующим о фиктивности документооборота, налоговый орган иногда относит отсутствие актов приема-передачи договоров займа и цессии у налогоплательщика. Следует отметить, что акты приема-передачи относятся к первичным документам бухгалтерского учета (п.1 ст.9 Закона «О бухгалтерском учете» [5]), однако перечень таких документов организация определяет для себя сама, единого перечня, обязательного для всех организаций, закон не устанавливает. Как правило, из материалов налоговой проверки не следует, что данный первичный документ обязательно должен присутствовать в целях бухгалтерского и налогового отчета для конкретной организации. По общему правилу сам договор не является первичным документом для бухгалтерского и налогового учета.

Однако судебная практика, сложившаяся на сегодняшний день, свидетельствует о том, что для ведения налогового учета договор не признается первичным учетным документом, однако при разрешении споров о признании расходов, суды встают на сторону налогоплательщиков и признают договор документом, подтверждающим произведенные расходы.

В качестве примера можно привести постановление ФАС Северо-Западного округа, в котором указывается, что при разрешении споров на основании договора возможно признать расходы для исчисления налога на прибыль [11].

В упрек налогоплательщику не может быть поставлено и то обстоятельство, что для налогового органа кажутся сомнительными некоторые условия последующей передачи права требования по договору цессии, поскольку в соответствии со ст. 388 ГК РФ должник не дает согласия на совершение сделки по уступке права требования (за исключением случаев, когда

личность кредитора имеет для него значение), он не является стороной договора цессии и не участвует в формировании его условий, он только должен быть уведомлен о замене кредитора. При отсутствии уведомления в соответствии с п.3 ст. 382 ГК РФ он вправе исполнить обязательство первоначальному кредитору. Поэтому должник по первоначальному обязательству (договору займа в этой схеме) не может и не должен располагать полноценной информацией о расчетных счетах третьих лиц, способах расчета по договору цессии. Такие расчеты являются особенностью хозяйственной деятельности указанных третьих лиц, спецификой их финансовой и корпоративной политики, что в свою очередь подчеркивает хозяйственную автономию каждого юридического лица, возникающую согласно ст. 48 ГК РФ.

Встречаются и акты налоговой проверки, в которых указано в качестве нарушения подписание уведомления об уступке права требования только одним из генеральных директоров общества с ограниченной ответственностью, хотя в качестве таковых в учредительных документах указано два директора. При этом каких-либо ссылок на нормативные правовые акты о необходимости компании, имеющей в качестве исполнительного органа двух директоров, налоговым органом не приведено.

Между тем ГК РФ в ст. 53 устанавливает возможность для организации в учредительных документах определить, что от имени такой организации совместно и независимо могут действовать несколько лиц. В пп.24 и 25 постановления Пленума ВС РФ № 25 [8] отмечается, что, если учредительным документом юридического лица предусмотрены полномочия выступать от его имени нескольким лицам, то в отсутствие в ЕГРЮЛ сведений о совместном осуществлении или ином распределении полномочий предполагается, что они действуют раздельно и осуществляют полномочия самостоятельно по всем вопросам компетенции соответствующего органа юридического лица (п.1 ст. 53 ГК РФ). Например, если в соответствии с п. 3 ст. 65.3 ГК РФ в корпорации образовано несколько единоличных исполнительных органов, предполагается, что они действуют независимо по всем вопросам компетенции. Поэтому подписание документов одним из генеральных директоров организации вполне правомерно.

Окончательным этапом в цепи сделок, которые налоговый орган относит к фиктивному документообороту, выступает соглашение о прощении долга. В научной литературе вопрос о соотношении прощения долга и договора дарения является достаточно спорным [12, с.90–92]. Высказываются

противоположные точки зрения. По мнению одних, прощение долга является ничем иным, как договором дарения, которое запрещено между коммерческими организациями. Другие разграничивают данные понятия. Неоднозначность их толкования нашла отражение и в судебной практике, где сложились разные подходы к квалификации этих действий. Материалы правоприменительной практики свидетельствуют, что квалифицирующим признаком дарения согласно п. 1 ст. 572 ГК РФ является его безвозмездность, а гражданское законодательство исходит из презумпции возмездности договора (п. 3 ст. 423 Гражданского кодекса РФ). Поэтому прощение долга является дарением только в том случае, если судом будет установлено намерение кредитора освободить должника от обязанности по уплате долга в качестве дара. Об отсутствии намерения кредитора одарить должника может свидетельствовать, в частности, взаимосвязь между прощением долга и получением кредитором имущественной выгоды по какому-либо обязательству между теми же лицами. Применительно ко многим ситуациям целью совершения сделки прощения долга являлось не просто освобождение организации от лежащих на ней обязательств, а прощение части долга в целях увеличения чистых активов, обеспечения производственной деятельности и возврата имеющейся задолженности перед другими кредиторами.

Что касается налоговых органов, то чаще всего в вопросе определения налоговых последствий прощения долга они придерживаются мнения, что прощение долга в целях налогообложения прибыли должно рассматриваться как безвозмездная передача имущественных прав, поэтому ухудшение положения кредитора не уменьшает его налоговой базы по налогу на прибыль.

Полагаем, что, выдвигая возражения против выводов налоговой инспекции, для аргументации своих доводов предпринимателям следует ориентироваться на позицию Верховного суда РФ, выработанную им по вопросу о разграничении прощения долга и дарения [9]. Согласно его четкой линии, которая прослеживается в нескольких последовательно принятых актах, после внесения денежных средств в уставной капитал общества, которое изначально заключило договор займа с целью увеличения его чистых активов, субъект, прощающий долг, получает встречное предоставление. Оно выражается в виде увеличения принадлежащей ему доли, поскольку стоимость доли увеличилась на сумму внесенных денежных средств. Таким образом, в этих отношениях наблюдается действие закона стоимости, они строятся на возмездно-эквивалентных началах, а соответственно, не могут рассматриваться как дарение.

Следует также подчеркнуть, что совершение единственным учредителем сделок по увеличению уставного капитала общества не влечет причинения вреда имущественным правам кредитора такого общества. Сообразно трактовке высшей судебной инстанции, при возникновении спора для принятия правильного решения суд должен определить рыночную стоимость доли, исходя из обстоятельств совершения сделки, а не ограничиваться только формальной оценкой ее стоимости на основе данных, полученных из ЕГРЮЛ, учредительных документов и бухгалтерского баланса общества.

Резюмируя вышеизложенное, делаем вывод, что налоговый орган, ссылаясь в акте налоговой проверки на фиктивность документооборота, должен учитывать положения гражданского законодательства, в противном случае, его ошибки и недочеты могут быть использованы налогоплательщиком для оспаривания целого ряда положений.

Список литературы

1. Арыстан А. Правовая категория аффилированности // Вестн. ин-та законодательства Республики Казахстан. – 2017. – № 4(49). – С. 152–162.
2. Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 16.12.2019). [Электронный ресурс]. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 07.02.2020).
3. Матвиенко С.Д. Прощение долга и договор дарения: проблемные вопросы правоприменения // Закон. – 2012. – № 11. – С. 155–159.
4. Налоговый кодекс РФ (часть первая и вторая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 27.12.2019, с изм. от 28.01.2020). [Электронный ресурс]. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 07.02.2020).
5. О бухгалтерском учете: федер. закон от 06.12.2011 № 40-2-ФЗ (в ред. от 26.07.2019, с изм. вступ. в силу с 01.01.2020). [Электронный ресурс]. – URL: <http://base.consultant.ru> / (дата обращения: 07.02.2020).
6. О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках: закон РСФСР от 22.03.1991 № 948-1 (в ред. от 26.07.2006). [Электронный ресурс]. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 07.02.2020).
7. Определение Верховного суда Российской Федерации от 27.11.2015 г. № 306-КГ15-7673 [Электронный ресурс]. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 07.02.2020).
8. О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса РФ: постановление Пленума Верховного суда Российской Федерации от 23.06.2015 года № 25. [Электронный ресурс]. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 07.02.2020).

9. Постановление Президиума ВАС РФ от 04.12.2012 N 8989/12 по делу № А28-5775/2011-223/12; постановление Президиума ВАС от 11 марта 2014 года № 14768/13 по делу А 40-79862/11-123-384Б; определение ВС РФ от 05.09.2016 года № 301-7С16-8 727. [Электронный ресурс]. – URL: [http:// base.consultant.ru](http://base.consultant.ru) (дата обращения: 07.02.2020).

10. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 25.04.2017 № Ф05-4021/2017 по делу № А40-67468/16; постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 31.01.2017 № 09АП-66064/2016 по делу № А40-148988/16; постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 31.01.2017 № 09АП-66064/2016 по делу № А40-148988/16; постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.06.2008 г. по делу № А21-3512/2007. [Электронный ресурс]. – URL: [http:// base.consultant.ru](http://base.consultant.ru) / (дата обращения: 07.02.2020).

11. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13.11.2006 по делу № А56-47433/2005. [Электронный ресурс]. – URL: [http:// base.consultant.ru](http://base.consultant.ru) / (дата обращения: 07.02.2020).

12. Серветник А.А. Соотношение прощения долга с дарением // Вестн. Саратов. акад. права. – 2008. – № 2 (60). – С. 90–94.

Статья поступила 10.02.2020 г.