

ПРЕДЕЛЫ ДОПУСТИМОГО НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ: ИСТОРИЯ И АКТУАЛЬНЫЕ ТЕНДЕНЦИИ

Автор анализирует основные этапы формирования доктрины о борьбе с налоговыми правонарушениями в российской судебной практике. В частности, исследуются вопросы о пределах и последствиях применения переквалификации сделок налогоплательщика в результате получения им необоснованной налоговой выгоды и дробления бизнеса. Сделан вывод о том, что в настоящее время отсутствует единообразный подход к борьбе с типовыми способами уклонения от уплаты налогов, не определены пределы и сферы применения различных инструментов борьбы со злоупотреблениями, нет ясности в последствиях, которые должны наступать в результате применения того или иного юридического инструмента.



**Марк
Андреевич
Ровинский,**

заместитель
руководителя
налоговой практики
Адвокатского бюро
«Егоров, Пугинский,
Афанасьев и
партнеры»

Ключевые слова: налоговое планирование, налоговое злоупотребление, добросовестный налогоплательщик, необоснованная налоговая выгода, дробление бизнеса, переквалификация сделок, реконструкция

За последние 20 лет — значительный срок с точки зрения развития российской правовой системы — налоговое право прошло этап становления, кодификации и активных реформ. При этом, несмотря на долгий путь, оно во многом все еще отстает от современных темпов развития экономики и, не будучи достаточно гибким, не успевает подстраиваться под новые реалии.

Доктрина, направленная на борьбу с налоговыми злоупотреблениями, в российском налоговом праве не является в этом смысле исключением. За время становления налоговой системы в России эта доктрина, по сути, до конца так и не сформировалась. По крайней мере, она не превратилась в самостоятельный институт налогового права.

Границы между допустимыми пределами налогового планирования и тем, что понимается под злоупотреблениями в налоговой сфере — т.е. в общем смысле распоряжение налогоплательщиками своими субъективными правами во вред публично-правовым (фискальным) интересам, — в России всегда регулировались судебной практикой.

Практика конца 1990-х — начала 2000-х гг. давала вполне обоснованные надежды на то, что ее развитие в обозримом будущем приведет к созреванию полноценного правового института, позволяющего отделять налоговые злоупотребления от законных способов налоговой экономии, руководствуясь набором признаков и критериев, а также устанавливать определенные налогово-правовые последствия для лица, допускающего злоупотребления. Дальнейшее развитие судебной практики, которое с середины 2000-х гг. происходило, по частному мнению автора, в большой степени под влиянием изменившейся политической формации, продемонстрировало обратную тенденцию. Несмотря на то что практикой были выработаны новые подходы (концепции) к вопросу о допустимых пределах налогового планирования, значительное ухудшение качества правоприменения и усиление фискальной ориентированности российской судебной системы негативно отразились на последовательном развитии доктрины, наличие которой подчеркивает зрелость и устойчивость правовой системы любого государства.

Развитие доктрины о борьбе с налоговыми злоупотреблениями в России

С некоторой долей условности можно считать, что активное развитие доктрины о борьбе с налоговыми злоупотреблениями началось в России с принятия Конституционным Судом РФ Определения № 138-О, которое стало результатом рассмотрения судом ходатайства Министерства РФ по налогам и сборам¹. Поводом для его принятия стал вопрос о моменте исполнения налоговой обязанности, который возник в связи с тем, что некоторые налогоплательщики исполняли свои налоговые обязанности через «проблемные» банки, обеспечивающие списание средств со счета налогоплательщиков, но не проводящие платежи в бюджет.

Еще в 1996 г. Высший Арбитражный Суд РФ выпустил по этому поводу Информационное письмо № 1, в котором разъяснил, что обязанность налогоплательщика по уплате налога «может считаться исполненной при поступлении соот-

**Развитие доктрины
о борьбе с налоговыми
злоупотреблениями нача-
лось в России в 1998 г.
с момента принятия КС РФ
Определения № 138-О**

¹ См.: Определение КС РФ № 138-О от 25.07.2001 «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации „Об основах налоговой системы в Российской Федерации“».

ветствующих сумм налогов в бюджет». Налоговые органы в ходе мероприятий налогового контроля активно руководствовались указанными разъяснениями, в связи с чем подобное широкое толкование, в действительности не вытекающее непосредственно из действующего в то время законодательства, стало предметом рассмотрения в КС РФ. В Постановлении от 12.10.1998 № 24-П (далее — Постановление КС № 24-П) КС РФ указал, что обязанность по уплате налога² должна определяться моментом списания платежа кредитным учреждением со счета налогоплательщика и независимо от времени зачисления сумм на соответствующий бюджетный или внебюджетный счет. В мотивировочной части данного Постановления при этом было указано на то, что «повторное взыскание с добросовестного налогоплательщика не поступивших в бюджет налогов нарушает конституционные гарантии частной собственности». Отсылка к оценке добросовестности налогоплательщика породила логичный вопрос о возможности применения правовой позиции, изложенной в Постановлении КС № 24-П, к налогоплательщикам, которые не являются добросовестными.

Именно этот вопрос был рассмотрен КС РФ по ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам. Отвечая на него, КС РФ в указанном выше Определении № 138-О указал, что выводы, содержащиеся в Постановлении КС № 24-П, «касаются только добросовестных налогоплательщиков, что предполагает обязанность налоговых органов и других органов государства осуществлять контроль за исполнением налоговых обязательств в установленном порядке, проводить проверку добросовестности налогоплательщиков и банков и в случаях выявления их недобросовестности обеспечивать охрану интересов государства, в том числе с использованием механизмов судебной защиты».

Именно этим Определением КС РФ ввел в налоговую практику правовую категорию добросовестного налогоплательщика, способную предопределять, как должно применяться материальное налоговое право к налоговому субъекту в зависимости от его добросовестности в налоговых правоотношениях.

Следует отметить, что введение КС РФ такого ранее не определенного в налоговых правоотношениях и, следовательно, исключительно оценочного критерия, как добросовестность, во многом не согласовывалось с его более ранними правовыми позициями по вопросам налогового права, в которых прослеживалась приверженность принципу правовой определенности в налоговом праве.

Так, например, в Постановлении от 08.10.1997 № 13-П КС РФ указал, что «законодательные органы в целях реализации конституционной обязанности граждан платить законно установленные налоги и сборы должны обеспечивать, чтобы законы о налогах были конкретными и понятными. Неопределенность норм в законах о налогах может привести к не согласующемуся с принципом правового государства произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками и к нарушению равенства прав граждан перед законом». Аналогичная правовая позиция высказывалась КС РФ в Постановлении от 30.01.2001 № 2-П, т.е. совсем незадолго до принятия рассматриваемого Определения.

² В жалобе Кондопожского комбината хлебопродуктов и Научно-исследовательского центра по испытаниям и доводке автотехники (НИЦИАМТ) КС РФ рассматривал вопрос о моменте исполнения налоговой обязанности юридическими лицами.

Несмотря на то что в Определении № 138-О КС РФ рассмотрел конкретную ситуацию, касающуюся исполнения налоговой обязанности через «проблемные банки», критерий добросовестности быстро вошел в практику правоприменения как налоговых органов, так и судов во всех категориях налоговых споров (в первую очередь споров по экспортному НДС). В течение определенного времени обширное применение новой правовой категории добросовестности в налоговых спорах сдерживалось правовой позицией, изложенной КС РФ в Определении от 04.12.2000 № 243-О, в соответствии с которым Министерство по налогам и сборам не имеет права истолковать понятие «добросовестные налогоплательщики» как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством³. Однако постепенно и эта позиция утратила свое значение. К 2004—2005 гг. приблизительно в 10% налоговых споров используется критерий добросовестности⁴.

Одной из отличительных особенностей этих споров является то, что критерий недобросовестности налогоплательщика зачастую принимает самостоятельное и определяющее значение при разрешении налогового спора, хотя ни формальных признаков добросовестности, руководствуясь которыми можно было бы оценивать деятельность налогоплательщика, ни указаний на возможные правовые последствия, которые возникали бы для налогоплательщика в случае признания его недобросовестным, закон не содержал.

В определенном смысле критерий недобросовестности стал выступать материально-правовым основанием для разрешения налогового спора и использовался налоговыми органами в качестве самостоятельного юридического инструмента, при помощи которого обосновывался отказ налогоплательщику в защите его прав. При этом сами гражданско-правовые сделки, исполнение которых обуславливало возникновение соответствующего права (на применение налогового вычета, нулевой ставки, льготы), не оспаривались по мотиву их недействительности.

Критерий недобросовестности налогоплательщика зачастую принимает самостоятельное и определяющее значение при разрешении налогового спора

Расширяя сферу применения категории добросовестности, судебная практика, которая, нужно отметить, существует и сейчас, стала наряду с термином «недобросовестность» использовать гражданско-правовую категорию — злоупотребление правом⁵. Например, ФАС Северо-Западного округа в постановлении по делу № А56-17341/2008 указал (со ссылкой на Постановление КС РФ от 20.02.2001 № 3-П и Определение № 138-О) на то, что «право на возмещение НДС из бюджета предоставлено только добросовестным налогоплательщикам,

³ См.: Определение КС РФ от 04.12.2000 № 243-О.

⁴ Данные СПС «КонсультантПлюс».

⁵ См.: постановления ФАС Московского округа от 24.12.2010 № КА-А40/16037-10 по делу № А40-33603/10-76-161, ФАС Северо-Западного округа от 16.03.2012 по делу № А44-3542/2011, ФАС Центрального округа от 23.03.2011 по делу № А48-2233/2010, ФАС Поволжского округа от 19.02.2009 по делу № А12-9006/2008.

что предполагает обязанность налоговых органов и других органов государства осуществлять контроль за исполнением налоговых обязательств в установленном порядке, проводить проверку добросовестности налогоплательщиков и в случаях выявления их недобросовестности обеспечивать охрану интересов государства. Налогоплательщик, использующий право на возмещение налога в противоречии с его назначением, злоупотребляющий им, не может рассчитывать на такую же защиту этого права, как добросовестный налогоплательщик».

В отсутствие специального регулирования проведение этой параллели открыло новое пространство для проявления усмотрения в правоприменительной деятельности государственных органов. В результате утверждение о недобросовестности налогоплательщика стало эквивалентным утверждению о злоупотреблении налогоплательщиком своими правами, что также считалось основанием для отказа в реализации права.

Очевидно, осознавая необходимость упорядочить существовавшую судебную практику, снизить пределы усмотрения правоприменителей и задать формальные критерии, которые позволили бы оценить действия налогоплательщиков с точки зрения их направленности на уклонение от уплаты налогов, 12 октября 2006 г. Пленум ВАС РФ принял Постановление № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление ВАС № 53).

Указанным Постановлением ВАС РФ устанавливает презумпцию добросовестности налогоплательщиков и определяет, что представление в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, является само по себе достаточным основанием для получения налоговой выгоды⁶, если налоговым органом не будет доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Введение этой презумпции в самом начале Постановления, очевидно, было призвано подчеркнуть намерение ВАС РФ не допустить дальнейшего развития практики отказов налогоплательщикам в защите их прав по мотиву недобросовестности в тех случаях, когда формально закон не был нарушен. ВАС РФ фактически исключил из предмета доказывания в рамках налогового спора вопрос о добросовестности налогоплательщика, предложив налоговым органам, на которые возложено законом бремя доказывания, исследовать вопрос об обоснованности или необоснованности налоговой выгоды, полученной налогоплательщиком по ряду формализованных критериев, рассматриваемых непосредственно в Постановлении ВАС № 53.

Принципиально важным является то, что, приняв Постановление № 53, ВАС РФ фактически выполнил функцию законодателя⁷, легитимировав возможность

⁶ В качестве налоговой выгоды ВАС РФ определил уменьшение размера налоговой обязанности путем уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, применения освобождения от уплаты налога или льготы, в том числе применение льготной налоговой ставки, а также права на возврат или возмещение налога из бюджета.

⁷ См.: *Тарифо Е.В.* Пределы участия судебной власти в процессе правотворчества // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам IV Международной научно-практической конференции 12–13 ноября 2010 г. / сост. М.В. Завязочникова; под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2011. С. 19.

применения в российском праве существующих во многих иностранных юрисдикциях доктрин деловой цели (*business purpose*) и превалирования существа над формой, использование которых традиционно направлено на борьбу с налоговыми злоупотреблениями.

Появление этих доктрин в качестве меры борьбы с налоговыми злоупотреблениями во многих странах стало результатом многолетнего накопления опыта, а также следствием изменений баланса частных и публичных интересов, которые происходили с течением времени. Например, в Великобритании процесс кристаллизации этих доктрин с точки зрения их применения для разрешения налоговых споров занял практически столетие и охарактеризовался конкуренцией двух принципов (*Westminster* и *Ramsay*).

Первый из этих принципов, названный вслед за делом *Duke of Westminster v Commissioners of Inland Revenue*, рассмотренным Высшим судом Великобритании в 1935 г., предполагал, что каждый налогоплательщик имеет право организовывать свои дела таким образом, чтобы платить как можно меньше налогов. Рассматривая дело, Высший суд Великобритании указал, что применение концепции «существо над формой», т.е. отрицание юридических последствий сделки исключительно в налоговых целях, есть не что иное, как попытка взыскать налог в той ситуации, когда для этого отсутствуют правовые основания⁸. Нужно отметить, что аналогичный подход длительное время практиковался и в Канаде.

Напротив, в деле *W.T. Ramsay Ltd. v Inland Revenue Commissioners*⁹, которое было рассмотрено гораздо позже (в 1981 г.), Высший суд изменил свой подход, указав, по сути, что юридическое значение отдельной сделки может игнорироваться в тех случаях, когда вся совокупность сделок имеет своей единственной целью уменьшение налоговой обязанности плательщика, т.е. применил принцип превалирования существа над формой.

Нужно отметить, что российской судебной системе концепции деловой цели и превалирования существа над формой были известны и до введения ВАС РФ доктрины о необоснованной налоговой выгоде. Еще в 1997 г. Президиум ВАС РФ рассмотрел дело № 3661/96, в рамках которого указал, что стороны не вели совместной деятельности в плане взаимодействия субъектов для решения общей хозяйственной задачи, признав, что фактически сделки совершены с целью привлечения денежных средств предприятий и населения для финансирования деятельности истца, и определил налоговые последствия исходя из существа сделки. В 2005 г., рассматривая дело с участием ОАО «Златоустовский металлургический комбинат», Президиум ВАС РФ руководствовался концепцией деловой цели и указал, что договоры были заключены налогоплательщиком не в осуществление экономической деятельности, а с целью искусственного создания условий для незаконного возмещения из федерального бюджета суммы налога на добавленную стоимость.

⁸ «This so-called doctrine of “the substance” seems to me to be nothing more than an attempt to make a man pay notwithstanding that he has so ordered his affairs that the amount of tax sought from him is not legally claimable» (см.: *Duke of Westminster v Commissioners of Inland Revenue* [1936] AC 1 (HL), [1935 All ER 259, 51 TLR 467, 19 TC 490).

⁹ См.: *W.T. Ramsay Ltd. v IRC* [1982] AC 300 (HL), [1981] 1 All ER 865.

Однако только в связи принятием Постановления Пленума ВАС № 53 о необоснованной налоговой выгоде эти концепции были закреплены доктринально и стали активно применяться при разрешении налоговых споров. При этом нужно отметить, что ВАС РФ, очевидно, не ставил перед собой задачи разграничить эти две по сути разные концепции, определив пределы и сферу применения каждой из них. Так, в Постановлении № 53 ВАС РФ объединил обе концепции в одном абзаце (п. 3), предложив считать налоговую выгоду необоснованной в случаях, когда для целей налогообложения операции учтены налогоплательщиком не в соответствии с их действительным экономическим смыслом (что является применением подхода превалирования существа сделки над формой) или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера – т.е. реализована концепция деловой цели).

О правовых последствиях применения доктрины о необоснованной налоговой выгоде

Особого внимания заслуживает то, что в Постановлении № 53 ВАС РФ предпринял попытки задать ориентир для того, как должны определяться налоговые последствия в случаях изменения экономической квалификации сделки¹⁰. Понимая необходимость остаться в пределах своей компетенции, ВАС РФ предложил непосредственно судам определять объем прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции, т.е. фактически возложил на арбитражный суд бремя определять (рассчитывать) размер истинной налоговой обязанности налогоплательщика.

По понятным причинам вероятность того, что подобный подход будет реализован на практике, ничтожно мала. Подобная функция должна быть в первую очередь адресована налоговым органам, что предполагает наличие нормативно-правового акта, устанавливающего подобную обязанность и порядок ее реализации, но не судебную доктрину, являющуюся обязательной для применения только системой арбитражных судов.

О пределах применения доктрины о необоснованной налоговой выгоде

Если ориентироваться на применение аналогичных доктрин на Западе, можно утверждать, что основной сферой применения доктрины о необоснованной налоговой выгоде должны были бы стать случаи, которые не подпадают под специальное регулирование, предусмотренное нормами материального налогового права. К таким нормам в России, например, можно отнести правила о трансфертном ценообразовании, порядке признания расходов и при-

¹⁰ На практике переквалификация сделки в налоговых целях не требует ее обязательной юридической переквалификации, т.е. доказывания притворности или мнимости сделки.

менении налоговых вычетов и специальных налоговых режимов. Для данных правил закон предусматривает прямое регулирование, которое, по мнению автора, может применяться непосредственно для оценки спорных правоотношений.

В российской практике вопрос о пределах применения доктрины о необоснованной налоговой выгоде не разрешен. Доктрина наряду с материальными нормами налогового права применяется как дополнительный инструмент, часто становясь основанием для применения или отказа в применении материальных норм налогового права. С этим подходом нельзя согласиться в полной мере, так как вместо того, чтобы оценить сферу и пределы применения конкретного юридического состава, руководствуясь целями правового регулирования, правоприменитель использует субституцию и применяет судебную доктрину, предполагающую крайне высокую степень усмотрения, оставляя не проработанными до конца существующие налоговые правила. Например, именно этим можно объяснить до сих пор существующее значимое количество споров, касающихся признания затрат для целей налогообложения, о чем более подробно будет сказано далее.

Классической сферой применения доктрины о необоснованной налоговой выгоде являются случаи, в которых действия налогоплательщика не подлежат регулированию какой-то конкретной нормой материального налогового права, а также не могут быть рассмотрены в контексте конкретной сделки, которую можно переквалифицировать, определив возникшие в связи с этим налоговые последствия.

Доктрина должна быть направлена на борьбу с традиционными способами злоупотреблений в сфере налогов, когда налогоплательщик, не имея права на получение преимущества в налогах, но желая их получить, предпринимает существенные усилия, организовывая свое дело таким образом, чтобы только формально соответствовать желаемому требованию или положению налогового закона, осознавая при этом несоответствие такой деятельности целям законодательного регулирования.

Налоговые злоупотребления: борьба с использованием посредников без самостоятельной функции

Как уже отмечалось ранее, на практике доктрина о необоснованной налоговой выгоде часто становится аксессуарным инструментом, используемым вместе с позитивными нормами налогового права для того, чтобы отказать налогоплательщику в применении права на сокращение налоговой базы за счет включения расходов или применения налоговых вычетов. Подобный подход налоговые органы и арбитражные суды, как правило, применяют в случаях,

В российской судебной практике вопрос о пределах применения доктрины о необоснованной налоговой выгоде не разрешен

когда налогоплательщики используют для ведения своей деятельности или совершения отдельных хозяйственных операций искусственно созданных посредников, т.е. посредников, не имеющих самостоятельной экономической функции.

В 2013 г. ФАС Московского округа рассмотрел дело¹¹, в котором налогоплательщик использовал аффилированную с ним компанию для импорта оборудования с целью его последующей перепродажи в России.

При разрешении дела суд указал, что отношения между налогоплательщиком и экономически зависимым от него посредником, через которого приобретался товар, имели фиктивный характер, и полностью отказал налогоплательщику в праве признать затраты на приобретение оборудования и применить вычеты по налогу на добавленную стоимость. Суд также отметил, что действия налогоплательщика были направлены только на получение необоснованной налоговой выгоды.

Аналогичное по своему содержанию дело рассматривалось ФАС Московского округа ранее, в 2011 г.¹² В данном деле налогоплательщик также использовал экономически зависимого от него посредника для закупки оборудования у импортера. Рассмотрев дело, суд указал, что представленные доказательства свидетельствуют о фиктивности совершенных сделок, имитирующих увеличение затратной базы, при отсутствии реальных взаимоотношений, с целью получения необоснованной налоговой выгоды, что привело к нарушению обществом п. 1 ст. 252, а также ст. 171, 172 Налогового кодекса РФ. Из этого следует, что материально-правовым основанием для разрешения дела стали непосредственно нормы НК РФ, но не судебная доктрина о необоснованной налоговой выгоде.

Как следует из приведенных выше актов, при разрешении налоговых споров с идентичными фактическими обстоятельствами суды мотивируют свои решения по-разному, применяя в отдельных случаях положения Постановления ВАС № 53 непосредственно или же применяя позитивное право.

Реализация в подобной категории дел доктрины о необоснованной налоговой выгоде кажется не вполне уместной. Дело в том, что материальные нормы налогового права предоставляют достаточный уровень регулирования для их непосредственного применения к спорным правоотношениям. Например, положения ст. 252 НК РФ прямо устанавливают, что «расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода». Указанное законоположение вполне может рассматриваться в качестве аналога доктрины деловой цели, которая может применяться непосредственно в рамках рассмотрения налоговых последствий, возникающих в связи с исполнением конкретной сделки. Правила ст. 171 НК РФ также указывают на право применить налоговый вычет в случае, например, приобретения товара, т.е. в ситуации, когда сделка признается в экономическом смысле «фиктивной», права на применение вычета возникнуть не должно.

¹¹ См.: постановление ФАС Московского округа от 08.05.2013 по делу № А40-46010/11-91-197.

¹² См.: постановление ФАС Московского округа от 02.12.2011 по делу № А40-111653/10-13-622.

Конечно, применение налоговыми органами такого подхода требует более тщательного конструирования правовой позиции, в частности доказывания недействительности сделки или применения последствий недействительности для налоговых целей. Безусловно, в практическом смысле гораздо проще мотивировать отказ в реализации права, если просто заявить в рамках спора о применении аморфной доктрины, указав на наличие признаков, которые могут свидетельствовать о получении необоснованной выгоды, чем оспаривать сделку по мотиву ее действительности.

О налоговых переквалификациях как инструменте борьбы с налоговыми злоупотреблениями

В декабре 2012 г. Президиум ВАС РФ рассмотрел дело¹³, в котором налоговый орган отказал налогоплательщику в праве применить налоговые вычеты и признать затраты для целей налогообложения прибыли со ссылкой на недействительность сделки, заключенной налогоплательщиком с посредником, не имевшим самостоятельной экономической функции, как не соответствующей закону (ст. 168 НК РФ). Налогоплательщик использовал тот же способ получения налоговой экономии, как и в рассмотренных выше делах. Однако в споре был использован принципиально другой и более правильный инструмент для борьбы со злоупотреблением.

Суды первой, апелляционной и кассационной инстанций полностью поддержали налоговый орган. Однако Президиум ВАС РФ судебные акты нижестоящих судов отменил, указав на то, что налоговый орган выбрал неправильное основание недействительности. При этом ВАС РФ фактически подтвердил правильность выбранного налоговым органом инструмента, указав, что для обеспечения поступления в бюджет налогов налоговый орган вправе предъявить требование о признании сделок налогоплательщика недействительными как совершенных лишь для вида, без намерения создать соответствующие им правовые последствия (мнимых), либо с целью прикрыть другую сделку (притворных), поскольку удовлетворение этого требования может способствовать реализации фискальных задач государства.

В другом деле, переданном 14 мая 2013 г. на рассмотрение Президиума ВАС РФ¹⁴, рассматривается вопрос о том, является ли применение налоговых последствий исходя из существа правоотношений налогоплательщика и третьего лица следствием их юридической переквалификации¹⁵, которая происходит даже в том случае, когда позитивно об этом в ходе спора не утверждается, или же переквалификация требует соблюдения определенной юридической формы или позитивного высказывания со ссылкой на основания переквалификации

¹³ См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 06.12.2012 по делу № 8728/12.

¹⁴ Определение о передаче от 14.05.2013 № ВАС-3372/13.

¹⁵ В деле речь идет о возможной переквалификации отношений аутстаффинга в трудовые отношения.

и указанием на соответствующие именно такой переквалификации налоговые последствия.

Использование юридической переквалификации сделок в налоговых целях не всегда позволяет реализовать принцип справедливого налогообложения

в налоговых целях не всегда позволяет реализовать принцип справедливого налогообложения.

Указанные дела в определенной степени демонстрируют правильный вектор развития судебной практики, который в итоге может привести к сужению пределов применения доктрины о необоснованной налоговой выгоде. Однако использование юридической переквалификации сделок

О налоговых последствиях переквалификации сделок

Вопрос о последствиях переквалификации можно рассмотреть, сравнивая два вида злоупотреблений: использование фиктивных поставщиков и использование посредника без самостоятельной функции.

В первом случае сделка между налогоплательщиком и фиктивным поставщиком, безусловно, может быть признана мнимой. Она не порождает юридических последствий, так как не происходит изменения имущественного состояния сторон сделки. Следовательно, у такой сделки не должно возникать и налоговых последствий, т.е. налогоплательщику должно быть отказано в праве на признание в налоговых целях затрат и в применении налоговых вычетов.

Однако в ситуации с использованием в сделке зависимого посредника без самостоятельной экономической функции с переквалификацией возникают практические сложности. В случае признания такой сделки мнимой или притворной возникает вопрос о возможности применения так называемого эффекта налоговой реконструкции, т.е. определения налоговых последствий исходя из экономической сути сделки или серии сделок.

Использование юридической переквалификации сделки с применением последствий недействительности не позволяет добиться налоговой реконструкции, так как мнимой или притворной сделкой может быть признана только

Применение налоговой реконструкции в случае юридической переквалификации сделки между налогоплательщиком и его зависимым посредником является спорным

сделка между налогоплательщиком и другой стороной, т.е. его зависимым посредником. Именно на правоотношения этих субъектов распространяются последствия недействительности.

Представляется крайне спорным вопрос о том, можно ли в случае юридической переквалификации сделки между налогоплательщиком и его за-

висимым посредником применить налоговую реконструкцию и определить налоговые последствия для налогоплательщика исходя из того, как должны были бы

сложиться его отношения с реальным поставщиком или покупателем. Очевидно, что реальный поставщик или покупатель не имел своей целью вступать в мнимую сделку или прикрывать какую-либо иную сделку, заключенную с посредником.

С этой точки зрения юридическая переквалификация сделок в налоговых целях несет в себе явные недостатки, которые в первую очередь имеют значение для налогоплательщика.

Налоговые последствия применения доктрины о необоснованной налоговой выгоде

Доктрина о необоснованной налоговой выгоде в этом смысле представляется гораздо более гибким инструментом.

Как уже отмечалось ранее, одним из постулатов этой доктрины является утверждение о том, что суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания операции, если операция была учтена не в соответствии с их экономическим смыслом.

Содержание указанной правовой позиции и толкование в связи с этим норм материального права, в частности положений, регулирующих порядок признания затрат для целей налогообложения прибыли, было дано в Постановлении Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 (далее – Постановление ВАС № 2341/12).

В частности, в данном Постановлении Президиум ВАС РФ указал, что при наличии сомнений в обоснованности налоговой выгоды «определение размера налоговых обязательств должно производиться с учетом реального характера сделки и ее действительного экономического смысла». В соответствии с правовой позицией ВАС РФ при принятии налоговым органом решения, в котором была установлена недостоверность представленных налогоплательщиком документов, содержатся предположения о наличии в его действиях умысла на получение необоснованной налоговой выгоды или не проявлении должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам. Более того, в связи с принятием указанного Постановления ВАС РФ Федеральная налоговая служба выпустила письмо¹⁶, в котором разъяснила, что налоговые органы должны устанавливать операции, которые действительно совершались, и определять действительный размер понесенных налогоплательщиком расходов на основании результатов указанных мероприятий. При этом вопрос о юридической переквалификации сделки в данном случае не ставится в принципе и, как показывает практика, не имеет какого-либо значения для определения налоговых последствий – связь между юридическими и налоговыми последствиями сделки, таким образом, утрачивается.

Конечно, правовая позиция, изложенная в Постановлении ВАС № 2341/12, не является чем-то принципиально новым. Основа этой позиции была заложена еще в 2006 г. в Постановлении ВАС № 53. Тем не менее явный акцент на необхо-

¹⁶ См.: письмо ФНС России от 24.12.2012 № СА-47/22020@.

димости применения этого подхода, безусловно, заслуживает внимания, так как в большинстве случаев налоговые органы действуют крайне профискально, полностью отказывая налогоплательщику в реализации права на сокращение налоговой обязанности, не оценивая реального экономического содержания операций.

Хотя и из этого правила встречаются исключения. Например, предложенный ВАС РФ в Постановлениях № 53 и 2341/12 подход применялся и ранее, например в деле № А40-111653/10-13-622. В рамках этого дела налоговый орган, оспорив реальность сделок между налогоплательщиком и его экономически зависимым посредником, закупавшим оборудование у импортера, применил налоговую реконструкцию, рассчитав налоговые обязательства, как если бы налогоплательщик сам выступал импортером продукции, т.е. определил размер налоговых расходов налогоплательщика по таможенной стоимости импортированного оборудования.

Дробление бизнеса и применение доктрины о необоснованной налоговой выгоде

Классической сферой применения доктрины о необоснованной налоговой выгоде стали дела, в которых судами рассматривался вопрос о допустимости применения в налоговых целях такой часто встречающейся концепции, как дробление бизнеса. В результате дробления более крупные бизнес-единицы сепариру-

ются на более мелкие, имеющие свой узкий предмет деятельности — свою функцию. Вновь созданные субъекты могут получить возможность применения специальных налоговых режимов (упрощенная система налогообложения / система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход),

Классической сферой применения доктрины о необоснованной налоговой выгоде стали дела о дроблении бизнеса

позволяющих существенно экономить в налогах за счет применения пониженных налоговых ставок и освобождения от определенных налогов.

Во многих случаях существуют объективные мотивы (деловые цели) для реализации подобной концепции, которые объясняются желанием диверсифицировать юридические риски, добиться большей эффективности отдельных направлений бизнеса. Однако к этому инструменту часто прибегают исключительно в целях получения налоговой экономии в тех ситуациях, когда бизнес по своей сути не предполагает разделения на более мелкие единицы. Особенно активно этот инструмент использовался до 2010 г., еще в период действия единого социального налога (ЕСН). Налоговая экономия в этих случаях достигалась за счет того, что налогоплательщики, применявшие специальные режимы, освобождались от обязанности по уплате ЕСН.

В качестве примера агрессивного налогового планирования, т.е. дробления бизнеса исключительно в налоговых целях, можно привести дело, рассмотренное ФАС Волго-Вятского округа в 2011 г.¹⁷

¹⁷ См.: постановление ФАС Волго-Вятского округа от 25.03.2011 по делу № А82-132/2010.

В данном деле собственник объекта коммерческого объекта недвижимости сдавал его в аренду зависимым с ним индивидуальным предпринимателям, применяющим упрощенную систему налогообложения (УСН). Основная прибыль генерировалась на уровне индивидуальных предпринимателей, пересдающих помещение в аренду, что достигалось путем применения в их отношениях трансфертных цен. Предельный размер выручки для целей применения УСН искусственно ограничивался путем смены арендодателя (индивидуального предпринимателя), с тем чтобы сохранить возможность применения УСН. В результате такой организации бизнеса существенно снижалась совокупная налоговая нагрузка на доход, приносимый объектом недвижимости.

Установив указанные выше обстоятельства, суды пришли к выводу о том, что подобная организация бизнеса преследовала единственную цель – снизить размер налоговых обязательств по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость.

В другом деле¹⁸, в котором также рассматривался вопрос о допустимости дробления бизнеса, судом было установлено, что налогоплательщик перевел часть персонала во вновь созданное юридическое лицо, применяющее УСН. Каких-либо функциональных изменений в этой связи для сотрудников не произошло. Дополнительно к этому была изменена и сама структура бизнеса. Функция закупки сырья была перенесена на вновь созданное общество, которое потом передавало продукцию для переработки налогоплательщику. Готовую продукцию, полученную в результате переработки сырья, реализовывал сам налогоплательщик, выступая в качестве агента вновь созданного общества. В результате часть генерируемой от продаж прибыли переносилась на уровень нового общества, применяющего УСН, и подвергалась более льготному налогообложению.

В целом в течение последних нескольких лет вопрос о разделении бизнеса исключительно в налоговых целях рассматривался судами довольно часто. Решения принимались как в пользу налогового органа¹⁹, так и в пользу налогоплательщика²⁰. При этом в каждом случае материально-правовым основанием для принятия судом решения выступала именно доктрина о необоснованной налоговой выгоде. Представляется очевидным, что иного основания быть и не может, так как налогоплательщик всегда стремится выполнить формальные критерии и требования для применения специального режима налогообложения, а следовательно, не существует юридической возможности отказать ему в этом праве со ссылкой на несоответствие прямо установленным законом условиям для применения такого режима.

Главенствующими при разрешении такой категории дел являлись вопросы о том, выполняли ли вновь созданные общества, применяющие специальные налоговые режимы, самостоятельную функцию, имели ли они собственное имущество, необходимое для бизнеса, управлялись ли они независимо, могли ли бы они существовать и вести деятельность независимо от своего учредителя. С этой

¹⁸ См.: Постановление от 06.06.2010 № 17152/09 и Определение ВАС РФ от 10.10.2011 № ВАС-17152/09 по делу № А29-5718/2008.

¹⁹ См.: Определение ВАС РФ от 08.10.2012 № ВАС-12859/12 по делу № А46-12149/2011.

²⁰ См.: Определение ВАС РФ от 18.06.2012 № ВАС-12859/12 по делу № А46-12149/2011.

точки зрения показательным является дело ООО «Металлургсервис»²¹, которое не так давно было рассмотрено Президиумом ВАС РФ и благодаря которому вопрос о дроблении бизнеса стал активно обсуждаться за пределами узкого круга налоговых экспертов.

В рамках данного дела налоговые органы обвинили налогоплательщика в искусственном дроблении бизнеса, в связи с тем что часть его деятельности была перенесена во вновь созданное юридическое лицо. Оценив все обстоятельства дела, ВАС РФ указал, что налогоплательщик и вновь созданное общество вели самостоятельные виды деятельности, не являющиеся частью единого процесса. Тем самым суд подчеркнул, что выделение направления бизнеса в отдельное юридическое лицо, действующее независимо, нельзя расценивать исключительно

Применение доктрины о необоснованной налоговой выгоде не должно иметь исключительно профискальный характер и использоваться против любой налоговой экономии

но как действие, имеющее своей целью получение налоговой выгоды, несмотря на то что такая выгода в действительности может быть получена, но не была бы получена при сохранении налогоплательщиком статус-кво.

Очевидно, этим решением Суд продемонстрировал, что применение доктрины о необоснованной налоговой выгоде, и в частности принципа превалирования существа над формой, не должно иметь исключительно профискальный характер и использоваться против любой налоговой экономии.

Дробление бизнеса и налоговая реконструкция

В практическом плане значение имеет не столько то, что разделение бизнеса потенциально может быть оспорено с налоговой точки зрения, сколько сами налоговые последствия, в частности размер налоговой обязанности, которая будет вменена налогоплательщику. Какого-либо единого подхода в этом вопросе судебная практика не придерживается.

В деле № А82-132/2010, которое приводилось в качестве примера ранее, суд, применив Постановление ВАС № 53, обязывающее оценивать возникающие налоговые последствия исходя из действительного экономического содержания отношений, налоговую реконструкцию не применил. Самостоятельность индивидуальных предпринимателей как субъектов налоговых правоотношений была проигнорирована судом. Однако при определении размера налоговой обязанности налогоплательщика суд не учел сумму налога, которую индивидуальные предприниматели уплатили в бюджет со своего дохода. Таким образом, применительно к этой части дохода суд допустил возникновение двойного налогообложения: сначала на уровне предпринимателей, а потом на уровне общества-налогоплательщика.

²¹ См.: Постановление ВАС РФ от 09.04.2013 № 15570/12.

При разрешении другого дела о дроблении бизнеса (№ А29-5718/2008), которое также приводилось в качестве примера ранее, суды трех инстанций пересчитали размер налоговой обязанности налогоплательщика, увеличив его доход на сумму, которая была искусственно перенесена на уровень нового налогового субъекта, — т.е. в сферу применения УСН. В деле суды не учли расходы, которые не имели налогового значения для субъекта, применяющего УСН, но должны были уменьшить вмененную сумму дохода для налогоплательщика, применяющего общий режим налогообложения. И именно по этому основанию ВАС РФ направил данное дело на новое рассмотрение.

Все изложенное выше наглядно демонстрирует, что, несмотря на десятилетний путь развития доктрины о борьбе с налоговыми злоупотреблениями, в нашей практике все еще отсутствует единообразный подход к борьбе с типовыми способами уклонения от уплаты налогов, не определены пределы и сферы применения различных инструментов борьбы со злоупотреблениями, нет ясности в последствиях, которые должны наступать в результате применения того или иного юридического инструмента. Конечно, можно ожидать дальнейшего развития судебной практики, надеясь, что со временем в этом вопросе появится единообразие. Однако даже на первый взгляд это предположение представляется несколько утопичным, поскольку развитие экономики приведет к возникновению новых способов злоупотреблений, а практика борьбы с ними всегда будет лишь следствием — реакцией.

Очевидно, что существующий уровень неопределенности диктует необходимость частичной интеграции отдельных элементов доктрины в позитивное налоговое право, что создаст для налогоплательщиков, налоговых органов и судов большую правовую определенность в вопросе о том, где находятся пределы допустимого налогового планирования и какие налоговые последствия должны наступать, в случае если эти пределы будут нарушены.