

Пределы международной налоговой оптимизации и риски российского налогоплательщика

Введение

Под налоговой оптимизацией (налоговым планированием) обычно понимается деятельность по правомерному уменьшению налогового бремени, а под международным налоговым планированием – налоговое планирование в международных коммерческих операциях. Важнейшим приемом международного налогового планирования является перераспределение функций между участниками международной группы компаний, направленное на аккумуляцию дохода в наименее налогооблагаемых элементах группы. Эта цель может достигаться, в частности, путем трансфертного ценообразования, путем аккумуляции в низконалоговых юрисдикциях процентного и дивидендного дохода, а также дохода в виде лицензионных выплат (роялти) за использование интеллектуальной собственности группы. Так, например, финансирование российских компаний, входящих в международный холдинг, может осуществляться через предоставление займов нидерландской компанией, входящей в тот же холдинг. При этом проценты, выплачиваемые российской организацией, являются для нее расходом, уменьшающим налогооблагаемую прибыль, а в Нидерландах, при определенных условиях, процентный доход подлежит льготному налогообложению.¹ В результате такая схема финансирования ведет к уменьшению общего налогового бремени группы.

Однако правомерна ли деятельность по уменьшению собственного налогообложения? В большинстве стран, в том числе и в России, налоговая минимизация как таковая не является запрещенной. Однако повсеместно законодатели, суды и налоговые органы проводят различие между допустимой и недопустимой налоговой минимизацией. Допустима минимизация, соответствующая закону (например, переход предпринимателя на упрощенную систему налогообложения), и именно тогда она обычно именуется «налоговой оптимизацией». Минимизация, не соответствующая закону, (например, утаивание налогооблагаемого дохода) является правонарушением и в российской терминологии именуется «неуплатой налога» или «уклонением от уплаты налогов» в зависимости от правового контекста (налоговое или уголовное правонарушение).

Для определения правомерности приемов минимизации налогообложения имеют значение как положения писаного закона, так и правовые нормы судебного происхождения. Последние весьма актуальны в странах общего права, но, как мы увидим далее, и в России некодифицированные правила играют весьма существенную роль. В праве большинства стран, включая Россию, содержатся нормы, писанные или неписанные, специально направленные на то, чтобы применительно к конкретным ситуациям ограничить возможности налоговой минимизации или сделать ее вообще неосуществимой.

Важнейшая задача налогового планирования состоит в том, чтобы при минимизации налогообложения остаться в рамках законности. Проблема состоит в том, что эти рамки не всегда являются четко очерченными. Особенно это относится к некодифицированным правилам. Помимо прочего, интерпретация закона судами и налоговыми органами может меняться с течением времени, а также в зависимости от субъективных факторов (т.н. «избирательное правосудие»). В результате

¹ Будылин С.Л. Нидерланды: налоговая реформа 2007 года // Российская Юстиция. 2006. № 12. С. 60.

оптимизация налогообложения неизбежно сопряжена с налоговыми рисками, то есть риском того, что те или иные приемы впоследствии будут признаны неправомерными. Чем более «агрессивно» осуществляется оптимизация, тем выше риски. Для снижения рисков необходимо максимально точно удовлетворить требования закона, в его действующей интерпретации, к приемам налоговой минимизации. Однако свести риски к нулю, как правило, невозможно, если только не отказаться от минимизации как таковой (хотя бы потому, что впоследствии интерпретация закона может измениться).

В связи с вышеизложенным рассмотрим подробнее положения российского права, имеющие своей целью ограничение возможностей по налоговой минимизации. Мы будем рассматривать эти положения применительно к международной коммерческой деятельности (в рамках международных групп компаний). Наиболее важными в этом контексте представляются общие «антитрансфертные» нормы; специальные нормы, касающиеся ограничения на сумму выплачиваемых процентов; а также неcodифицированные доктрины «недобросовестного налогоплательщика» и «необоснованной налоговой выгоды». Весьма важны специальные ограничения, существующие на операции с ценными бумагами (ст. 280 НК РФ), но ввиду недостатка места здесь они не рассматриваются. Определенное значение имеют также «антитрансфертные» положения международных налоговых соглашений России, которые, однако, здесь также не обсуждаются. Не рассматриваются также возможные ограничения, установленные правом иностранных государств (по месту нахождения других компаний международной группы). Мы ограничимся лишь «внутренними» нормами российского права.

Таким образом, налоговая минимизация может быть как правомерной, так и неправомерной. Важнейшая задача налогового планирования – остаться в рамках законности. Однако ввиду некоторой неопределенности положений закона при налоговой оптимизации неизбежно возникают налоговые риски. Российское налоговое право содержит целый ряд положений, как codифицированных, так и неcodифицированных, специально направленных на ограничение возможностей по налоговой минимизации.

Общие «антитрансфертные» положения налогового законодательства РФ

«Антитрансфертные» положения в широком смысле означают любые нормы, направленные на предотвращение манипулирования ценами сделок между формально или неформально взаимосвязанными лицами. Сюда относятся и нормы, направленные на регулирование размера процентов по займу, и другие подобные. «Антитрансфертные» положения в узком смысле регулируют лишь цену сделок по реализации товаров или услуг (работ) в определенных законом ситуациях.

Что касается «антитрансфертных» норм в узком смысле, в российском законодательстве к ним можно отнести положения таможенного законодательства по установлению таможенной стоимости товаров, отличной от контрактной, а также положения ст. 40 НК РФ.

Статья 40 устанавливает порядок определения цены товаров, работ, услуг для налоговых целей. (Таким образом, статья не распространяется на сделки с имущественными правами, выплату процентов по займам и т.п.) По общему правилу, для налогообложения применяется фактическая цена сделки, но в определенных случаях налоговый орган может осуществлять «контроль» цен. К таким случаям относятся следующие:

сделки между взаимозависимыми лицами;

товарообменные (бартерные) операции;

внешнеторговые сделки;

значительные (более чем на 20%) колебания цен, применяемых налогоплательщиком, в пределах непродолжительного периода времени.

В указанных случаях, но только если при этом цена сделки отклоняется от «рыночной» цены более чем на 20%, налоговый орган имеет право пересчитать цену к рыночной, с соответствующим доначислением налога и пени. «Рыночная» цена определяется в тексте статьи. Понятие взаимозависимости определено ст. 20 НК РФ и в части организаций включает прямое или косвенное участие в капитале в размере более 20%. Понятие «внешнеторговой» сделки НК РФ не определено, но обычно понимается как любая сделка с зарубежной компанией.

То есть статья 40 не запрещает трансфертного ценообразования как такового, даже между взаимозависимыми лицами, но ограничивает его эффективность путем введения предела на отклонение цены от рыночной (20%). В этом российское законодательство отличается от законодательства многих других стран, где в сделках между взаимосвязанными лицами никаких «допусков» для отклонения цены от рыночной не предусматривается. Вместо этого в международной практике широко применяется «правило вытянутой руки», гласящее, что сделки между взаимосвязанными лицами должны совершаться по такой цене, как если бы лица были независимыми (находились «на расстоянии вытянутой руки»), в противном случае налоговые последствия пересматриваются. Отметим, что и в России, согласно статье 40, даже в случае выхода цены за разрешенные рамки это не является основанием для признания сделки недействительной, а лишь ведет к пересмотру налоговых последствий сделки.²

«Антитрансфертные» правила (в узком смысле), специфичные для операций с ценными бумагами, установлены ст. 280 НК РФ и здесь рассматриваться не будут. «Антитрансфертные» правила в широком смысле (не относящиеся к товарам, работам и услугам) будут рассмотрены в дальнейших подразделах.

Таким образом, важнейшей кодифицированной нормой, относящейся к ценам на товары, работы и услуги, является ст. 40 НК РФ. Согласно этой статье, при определенных обстоятельствах, если цена сделки отличается от рыночной более чем на 20%, налоговый орган может пересчитать цену к рыночной, с соответствующим пересмотром налоговых последствий. Однако если цена находится в указанных рамках, данная норма не предусматривает неблагоприятных налоговых последствий. Риски, вносимые данной нормой, легко контролируемы, так как для их устранения достаточно устранить чрезмерное отклонение цен от рыночных (хотя некоторая неопределенность существует с исчислением самой «рыночной» цен). Некоторая неопределенность существует в связи с обсуждаемой в последнее время возможностью пересмотра нормы с исключением «допуска» отклонения цен от рыночных.

Ограничения на сумму выплачиваемых процентов. Контролируемая задолженность

Налоговое законодательство РФ устанавливает специфические ограничения на сумму выплачиваемых процентов. Соответствующие положения содержатся в ст. 269 НК РФ. Первая часть ста-

² См. также: *Будылин С.Л.* Трансфертное ценообразование и ст. 40 НК РФ // *Налоги и налогообложение.* 2005. № 1. С. 73.

тью устанавливает общие ограничения, вторая – специальные ограничения, применимые в случае «контролируемой задолженности» (займы от материнской зарубежной компании).

1) Общие ограничения

Ст. 269 НК РФ называется «Особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам». По общему правилу, проценты, выплаченные компанией по долговым обязательствам, рассматриваются как расходы для целей обложения налогом на прибыль (пп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ). Однако закон (п. 1 ст. 269 НК РФ) ограничивает сумму процентов, принимаемых в качестве расходов.

По основному правилу, проценты, принимаемые в качестве расходов, исчисляются исходя из «среднего уровня» процентов. Согласно этому правилу, проценты признаются расходом, если их размер «существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце - для налогоплательщиков, перешедших на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли) на сопоставимых условиях». «Существенным» признается отклонение на 20 процентов и более. (Имеются в виду проценты, но не процентные пункты: так, если «средний уровень» - 10%, то допустимое отклонение от него составляет 2%).

Есть довольно значительная неопределенность относительно того, какие условия считать «сопоставимыми». Статья поясняет, что сопоставимыми считаются обязательства, выданные в одной валюте, на те же сроки, в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения, но это не снимает проблему полностью (что такое сопоставимые объемы и т.д.?). Некоторые разъяснения на этот счет можно найти в письмах Минфина.³ Несмотря на то, что НК РФ говорит о «среднем уровне» процентов, на практике используется средневзвешенный уровень, то есть усредненный с учетом сумм сопоставимых обязательств.

На практике чаще применяется дополнительное правило, которое используется при отсутствии сопоставимых обязательств в данном квартале (месяце), или по собственному выбору налогоплательщика. (Выбор налогоплательщика закрепляется в его учетной политике.) Согласно этому правилу, предельная ставка процентов, признаваемых расходами, составляет 1,1 ставки Центрального Банка РФ (ЦБР) по рублевым обязательствам и 15% - по обязательствам в иностранной валюте.

Итак, закон ограничивает допустимую для налоговых целей сумму выплачиваемых процентов независимо от того, являются ли заемщик и займодавец каким-либо образом взаимосвязанными. Предельный уровень определяется как 1,2 от «среднего уровня» выплачиваемых налогоплательщиком процентов или, альтернативно, как 1,1 ставки ЦБР для рублевых и 15% для валютных обязательств.

2) Контролируемая задолженность

Далее, закон (п. 2 ст. 269 НК РФ) дополнительно ограничивает признаваемую расходом сумму процентов, если они выплачиваются российской организацией своей зарубежной материнской компании. Точнее, речь идет о выплате процентов «по долговому обязательству перед иностран-

ной организацией, прямо или косвенно владеющей более чем 20 процентами уставного (складочного) капитала (фонда) этой российской организации, либо по долговому обязательству перед российской организацией, признаваемой в соответствии с законодательством Российской Федерации аффилированным лицом указанной иностранной организации». Ограничение относится также к процентам по обязательствам, в отношении которых указанные организации выступают гарантами или поручителями «или иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации».

«Косвенное владение» понимается как владение через цепочку дочерних организаций (это понятие законом явно не определено; см., однако, пп. 1 п. 1 ст. 20 НК РФ). Понятие аффилированности позаимствовано из антимонопольного законодательства (ст. 4 Закона РСФСР от 22.03.1991 N 948-1). Что очень важно, речь идет только о российских организациях, аффилированных с зарубежной материнской компанией. Задолженность перед зарубежной компанией, аффилированной с зарубежной материнской компанией, не является контролируемой согласно действующему определению контролируемой задолженности.

Ограничение вступает в силу, если размер контролируемой задолженности более чем в три раза превышает собственный капитал российской организации – заемщика (для банков и лизинговых компаний коэффициент увеличивается до 12,5). «Собственный капитал» означает разницу между величиной активов и обязательств организации. Далее, «коэффициент капитализации» определяется «путем деления величины соответствующей непогашенной контролируемой задолженности на величину собственного капитала, соответствующую доле прямого или косвенного участия этой иностранной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) российской организации, и деления полученного результата на три». Этот коэффициент всегда больше единицы в случае применимости рассматриваемых ограничений на проценты. Предельная величина признаваемых расходом процентов определяется путем деления фактически начисленных процентов на коэффициент капитализации.

Это значит, что даже если ставка выплачиваемого процента низкая, но при этом размер контролируемой задолженности велик по сравнению с капиталом, проценты не будут признаны в полном объеме расходом для целей налогообложения. Та часть процентов, которая не признана расходом, переосмысливается для целей налогообложения как выплачиваемые российской организацией дивиденды, в соответствии с чем и облагается налогом у источника (п. 4 ст. 269 НК РФ).

Подобные положения, известные как «правила недостаточной капитализации» (thin capitalization rules), присутствуют в налоговых законодательствах многих стран мира. Однако чаще всего «контролируемой» признается задолженность перед любыми аффилированными лицами или участниками группы компаний. Российское законодательство в этом смысле выгодно отличается, так как задолженность перед иностранной аффилированной компанией не признается контролируемой, если иностранная компания не владеет прямо или косвенно более 20% капитала российской организации – заемщика.

Отметим, что, например, налоговое соглашение России и Германии содержит положение, фактически отменяющее действие положения НК РФ о контролируемой задолженности (то есть процен-

³ Письма Минфина РФ от 05.03.2005 N 03-03-01-04/2/35, от 23.06.2005 N 03-03-04/2/13, 05.03.2005 N 03-03-01-04/2/35, от 23.06.2005 N 03-03-04/2/13, 27.08.2004 N 03-03-01-04/1/20 (не являются нормативными актами).

ты по любой задолженности подлежат неограниченному вычету, если соответствуют правилу вытнутой руки).⁴ Однако в соглашениях с большинством других стран подобного положения нет.

Итак, закон дополнительно ограничивает допустимую для налоговых целей сумму выплачиваемых процентов, если соответствующая задолженность является «контролируемой» (зарубежной материнской компанией) и ее размер более чем втрое превышает собственный капитал российской организации. Для определения предельной суммы процентов фактически начисленные проценты делятся на «коэффициент капитализации», исчисляемый по предусмотренной законом формуле. Оставшаяся сумма процентов признается дивидендами для целей налогообложения. Однако задолженность перед аффилированной зарубежной компанией, не владеющей прямо или косвенно долей капитала российской организации, не считается контролируемой.

Судебная доктрина «недобросовестного налогоплательщика»

До сих пор речь шла об ограничениях, установленных непосредственно Налоговым кодексом РФ. В принципе, согласно букве закона, налоги и сборы, как и обязанности по их уплате, устанавливаются исключительно самим Кодексом либо в предусмотренном им порядке (п. 5 ст. 3 НК РФ). Несмотря на это, в судебной практике по налоговым вопросам довольно широко применяются термины и правила, не встречающиеся в Кодексе. Хотя суды в РФ не являются официально признанным источником права, фактически мы имеем дело с правовыми нормами судебного происхождения. Наиболее важными для целей данной работы являются доктрины «недобросовестного налогоплательщика» и «необоснованной налоговой выгоды» (иначе - доктрина «деловой цели»).

Суть доктрины недобросовестного налогоплательщика сводится к тому, что налогоплательщики делятся на два класса - добросовестных и недобросовестных. К первым нормы налогового права применимы в полном объеме, ко вторым - с изъятиями, что позволяет суду отказать им в удовлетворении даже формально законных требований. Бремя доказывания недобросовестности лежит на налоговом органе. Однако в конечном счете определение того, является ли налогоплательщик недобросовестным, производится на усмотрение суда, поскольку точное определение этого понятия отсутствует.⁵

Данный принцип не основан на нормах НК РФ. В конечном счете, он, с точки зрения теории, восходит к гражданско-правовым понятиям добросовестности и злоупотребления правом: суд может отказать злоупотребляющему правом лицу в защите принадлежащему его права (п. 2 ст. 10 ГК РФ); однако при этом презюмируется добросовестность участников гражданских правоотношений (п. 3 ст. 10 ГК РФ). Смысл понятий добросовестности и злоупотребления ГК РФ не уточняет, оставляя вопрос на усмотрение судов.

Хотя понятие «недобросовестного налогоплательщика» и отсутствует в НК РФ, оно было «узаконено» на самом высоком уровне, а именно Конституционным Судом РФ (КС РФ). В 2001 году в деле, связанном с «лжеуплатой» налога через неплатежеспособные банки, КС РФ отметил: «Из признания таких банков и налогоплательщиков недобросовестными вытекает, что на них не рас-

⁴ П. 3 Протокола к Соглашению между РФ и Федеративной Республикой Германия от 29.05.1996 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество»; см. также: Постановление ФАС Московского Округа от 25.07.2005, 20.07.2005 N КА-А40/6616-05 (суммы процентов, которые выплачивает российская компания своему участнику - резиденту ФРГ, подлежат неограниченному вычету при определении налогооблагаемой прибыли в РФ).

⁵ Подробнее см.: *Будылин С.Л.* Оптимизация или уклонение? Конституционные основы налогового планирования // Российская юстиция. 2006. N 10. С. 48. *Будылин С.Л.* Добросовестный или

пространяется правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации, в соответствии с которой конституционная обязанность каждого налогоплательщика считается исполненной в момент списания банком с расчетного счета налогоплательщика средств в уплату налога, поскольку, по существу, они от исполнения данной обязанности уклонились».⁶

В результате неcodифицированный принцип «недобросовестного налогоплательщика» получил, по существу, силу конституционной нормы. В дальнейшем этот принцип получил довольно широкое распространение в практике арбитражных судов по делам о «лжеуплате» налога,⁷ а также о возмещении НДС при «лжеэкспорте».⁸ В иных ситуациях этот принцип почти не применялся. Исключением, однако, стало дело «ЮКОСа» (здесь имеется в виду арбитражное дело о неуплате налогов за 2000 год).⁹ Речь шла о схеме трансфертного ценообразования: нефть и нефтепродукты реализовывались через организации в Мордовии, подлежащие в то время пониженному налогообложению. Однако налоговый орган не ссылался на ст. 40 НК РФ (по-видимому, «ЮКОС» уложился в предписанные нормой 20% отклонения цены от рыночной). Вместо применения ст. 40 схема была объявлена недобросовестной. Это понятие было истолковано чрезвычайно расширительно, в связи с чем налоги были пересчитаны, невзирая на формальные правила их исчисления и даже сроки исковой давности.¹⁰ В конечном счете это решение, с некоторыми модификациями, было одобрено во всех инстанциях вплоть до надзорной.¹¹

Сам Конституционный Суд неоднократно возвращался к доктрине «недобросовестного налогоплательщика», стремясь ограничить область ее применимости. В частности, было установлено, что сама по себе налоговая минимизация не является противоправной: «недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных для него форм предпринимательской деятельности и соответственно - оптимального вида платежа».¹² Было установлено, что на налогоплательщика нельзя возложить ответственность, например, за уплату НДС всеми его поставщиками: «Правоприменительные органы не могут истолковывать понятие «добросовестные налогоплательщики» как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством».¹³ В связи с самим делом «ЮКОСа» было указано: «Осуществленная Арбитражным судом города Москвы универсализация выводов, содержащихся в Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 25 июля 2001 года N 138-О, недопустима... Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 25 июня 2001 года N 138-О не может служить основанием для лишения заявителя гарантий, установленных статьей 113 Налогового кодекса Российской Федерации [определяющей срок исковой давности]».¹⁴ Вместе с тем КС РФ указал на

недобросовестный? Конституционные основы налогового планирования – новейшие тенденции // Российская юстиция. 2006. N 11. С. 36.

⁶ Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. N 138-О.

⁷ См., например: Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 октября 2002 г. N 10515/01; 9 января 2002 г. N 2635/01; от 22 октября 2002 г. N 9448/01; от 18 декабря 2001 г. N 1322/01; 18 сентября 2001 г. N 9408/00; 22 октября 2002 г. N 2045/01.

⁸ См, например: Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ N 2860/04 от 06.07.2004; N 15909/04 от 22.03.2005; N 4553/05 от 25.10.2005; N 7131/05 от 01.11.2005.

⁹ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 26 мая 2004 г. по делу № А40-17669/04-109-241.

¹⁰ Подробнее см.: Будылин С.Л. Добросовестность и недобросовестность налогоплательщика // Налоговые споры: теория и практика. 2004. N 10. С. 3.

¹¹ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 4 октября 2005 г. N 8665/04.

¹² Постановление Конституционного Суда РФ N 9-П от 27 мая 2003 г.

¹³ Определение Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. N 329-О.

¹⁴ Определение Конституционного Суда РФ от 18 января 2005 г. N 36-О.

возможность, при определенных обстоятельствах (непредоставление требуемых документов и противодействие налоговой проверке), приостановления срока давности.¹⁵

Следует отметить, что поскольку недобросовестность налогоплательщика определяется во многом на усмотрение суда, связанные с этим понятием налоговые риски принципиально неустранимы, если только не отказаться от налоговой оптимизации вообще. Однако они были существенно снижены в связи с введением в практику арбитражных судов доктрины «необоснованной налоговой выгоды», обсуждаемой далее.

Таким образом, то, что действия налогоплательщика направлены на снижение налогов, само по себе не наказуемо. Тем не менее, некоторые действия, направленные на снижение налогов, наказуемы даже без необходимости доказывания их противоречия букве закона. Такие действия налогоплательщика известны как «недобросовестные». Понятие «недобросовестного налогоплательщика» не предусмотрено налоговым законодательством. Оно восходит к гражданско-правовой концепции злоупотребления правом и конституционно-правовым положениям в интерпретации КС РФ.

Как отличить недобросовестного налогоплательщика от добросовестного? Судебная практика предложила несколько частных рецептов, относящихся к конкретным случаям («лжеуплата» налога, «лжеэкспорт»), но в иных случаях вопрос фактически был оставлен на усмотрение судов. Ввиду этого доктрина «недобросовестного налогоплательщика» вносит неустранимые риски в любую схему налоговой оптимизации. Попыткой судебной системы восполнить этот пробел стала доктрина «необоснованной налоговой выгоды».

Судебная доктрина «необоснованной налоговой выгоды»

В 2006 году Высший Арбитражный Суд РФ предпринял весьма радикальный шаг, направленный на уточнение доктрины «недобросовестного налогоплательщика» с целью ограничить усмотрение судов в части того, является ли налогоплательщик недобросовестным. Фактически в системе арбитражных судов произошел отказ от исходного варианта доктрины «недобросовестного налогоплательщика» в пользу более узкой доктрины «необоснованной налоговой выгоды».¹⁶

Постановление Пленума ВАС РФ было озаглавлено «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».¹⁷ Данное постановление вводит в налоговое право РФ новые понятия «обоснованной (необоснованной) налоговой выгоды», «подлинного экономического содержания» (операций налогоплательщика) и «целей делового характера». В Налоговом кодексе РФ эти понятия не встречаются.

Суть сформулированных Пленумом ВАС РФ правил состоит в следующем. При разрешении налоговых споров презюмируется добросовестность налогоплательщика и, соответственно, обоснованность полученной им налоговой выгоды (то есть уменьшения размера налоговой обязанности). Однако налоговый орган может доказать, что полученная налогоплательщиком налоговая выгода является необоснованной. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или

¹⁵ Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. N 9-П.

¹⁶ Подробнее см.: Будылин С.Л. Обоснована ли налоговая выгода? Доктрина деловой цели в налоговом праве России и зарубежных стран // Закон. 2008. № 8. С. 197.

¹⁷ Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53.

иными причинами (целями делового характера). При этом деловой целью действий налогоплательщика может быть получение экономического эффекта, но налоговая выгода не считается самостоятельной деловой целью. Если операция учтена не в соответствии с ее экономическим смыслом, суд может определить объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания операции. Признание судом налоговой выгоды необоснованной влечет отказ в удовлетворении требований налогоплательщиков, связанных с ее получением.

ВАС РФ сформулировал ряд признаков необоснованности налоговой выгоды. К ним относятся следующие обстоятельства:

для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера);

налоговая выгода получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности;

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

отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

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;

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

особые формы расчетов и сроков платежей, свидетельствующих о групповой согласованности операций; но при этом суду необходимо исследовать, обусловлены ли они разумными экономическими или иными причинами (деловыми целями).

Кроме того, ВАС РФ приводит ряд признаков, которые не доказывают необоснованности налоговой выгоды сами по себе, но могут свидетельствовать о ее необоснованности в совокупности с другими обстоятельствами. Именно эти признаки ранее широко использовались налоговыми органами и судами для признания налогоплательщика недобросовестным. К таким признакам относятся следующие обстоятельства:

создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;

взаимозависимость участников сделок;

неритмичный характер хозяйственных операций;

нарушение налогового законодательства в прошлом;

разовый характер операции;

осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;

осуществление расчетов с использованием одного банка;

осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;

использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

Постановления Пленума ВАС РФ по вопросам его ведения обязательны для всех арбитражных судов.¹⁸ Ввиду этого рассматриваемое постановление, по существу, имеет в системе арбитражных судов силу закона, наравне с Налоговым кодексом. Данное Постановление также цитировалось с одобрением Конституционным Судом РФ, что еще более повышает его значимость.¹⁹ В дальнейшем доктрина нашла применение в конкретных решениях надзорной инстанции²⁰ и нижестоящих судов.²¹

Доктрина «необоснованной налоговой выгоды» гораздо уже доктрины «недобросовестного налогоплательщика» в том смысле, что она предлагает конкретный рецепт определения обоснованности налоговой выгоды. Если данная схема деятельности имеет разумные экономические мотивы, помимо налоговой экономии, налоговая выгода признается обоснованной, в противном случае – необоснованной. Разумность экономических мотивов может быть подтверждена экспертами с помощью соответствующих расчетов. Переход к доктрине «необоснованной налоговой выгоды» значительно снизил риски налоговой оптимизации, при условии, что схема оптимизации имеет не только налоговое, но и общеэкономическое обоснование.

Сфера действия доктрины не является вполне определенной. Некоторые авторы полагают, что она может применяться лишь в случаях, не урегулированных явно нормами НК РФ.²² Это значит, что доктрина неприменима, например, к схемам трансфертного ценообразования (регулируемым ст. 40 НК РФ) или схемам выплаты процентов (регулируемым ст. 269 НК РФ). Некоторые авторы также полагают, что некодифицированные нормы могут использоваться лишь для требования уплаты недоимки, но не для наложения взыскания.²³ Однако обе эти теории, несмотря на логиче-

¹⁸ П. 2 ст. 13 Федерального конституционного закона от 28.04.1995 N 1-ФКЗ.

¹⁹ Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2007 N 366-О-П; Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2007 N 320-О-П.

²⁰ Постановление Президиума ВАС РФ от 11.09.2007 N 16609/06 по делу N А40-40385/06-151-203 (схема возвратного лизинга автомобилей имеет разумную хозяйственную цель и не приводит к необоснованной налоговой выгоде); Постановление Президиума ВАС РФ от 10.07.2007 N 2236/07 по делу N А40-11992/06-143-75 (дело PricewaterhouseCoopers: выплаты в адрес аффилированной иностранной компании не являются сами по себе экономически необоснованными, необходимо исследование доказательств о соответствии законодательству учетных документов); Постановление Президиума ВАС РФ от 03.04.2007 N 15255/06 по делу N А65-29335/2005-СА1 32 (неуплата НДС поставщиком налогоплательщика не является доказательством необоснованности налоговой выгоды налогоплательщика); Определение ВАС РФ от 10.10.2007 N 9991/07 по делу N А40-1518/06-75-15 (процентные расходы по кредиту, использованному на капиталовложение в виде приобретения акций, экономически необоснованны).

²¹ См., например: Постановление ФАС Московского Округа от 03.09.2007, 10.09.2007 N КА-А40/8959-07 по делу N А40-76383/06-80-286 (применение пониженной ставки налога у источника при выплате дивидендов на Кипр, в соответствии с условиями международного налогового соглашения, не приводит к образованию необоснованной налоговой выгоды).

²² Пепеляев С. Деловая цель сделки // Корпоративный юрист. 2007. № 3.

²³ Там же. Ср. также: European Court of Justice. *Halifax v. Commissioners*, Case C-255/02 (согласно решению Европейского суда, «признание практики недобросовестной не должно вести к нака-

скую убедительность, не подтверждены российской судебной практикой. Дело «ЮКОСа», основанное на близкой некодифицированной доктрине, свидетельствует скорее об обратном: доктрина была применена к схеме трансфертного ценообразования, и штрафы были взысканы в полном объеме.

Таким образом, в настоящее время принцип «недобросовестного налогоплательщика» в системе арбитражных судов фактически замещен доктриной «необоснованной налоговой выгоды». Согласно этой доктрине, если схема деятельности налогоплательщика не имеет иной деловой цели, кроме минимизации налога, налоговые последствия пересматриваются в соответствии с действительным экономическим смыслом операций. Сформулирован (ВАС РФ) ряд признаков необоснованности налоговой выгоды, но основой квалификации налоговой выгоды является экономический анализ целей операций налогоплательщика. Вносимые доктриной «необоснованной налоговой выгоды» риски гораздо меньше, чем существовавшие в рамках доктрины «недобросовестного налогоплательщика». Риски, однако, не являются полностью устранимыми, так как признание выгоды «необоснованной» базируется не на каких-либо численных критериях, а на оценке судом представленных налогоплательщиком доказательств наличия «деловой цели» (экспертные расчеты и т.п.). Отметим также, что доктрина (в отличие, например, от ст. 40 НК РФ) не предусматривает никаких разрешенных «допусков» в части необоснованной налоговой выгоды.

Налоговые риски российского налогоплательщика, связанные с международной налоговой оптимизацией

Вообще говоря, налоговые риски можно разделить на две категории: (1) риски, связанные с возможными нарушениями прямых предписаний налогового законодательства и (2) риски, связанные с неоднозначной интерпретацией положений закона.

К первой категории можно отнести, например, риски нарушения ограничений на процентную ставку, предусмотренных российским законодательством для контролируемой задолженности. Если налогоплательщик ошибочно считает, что задолженность не является контролируемой, он неправильно оценит свои налоговые обязательства. При этом положения закона, касающиеся контролируемой задолженности, сформулированы довольно четко и, по-видимому, не допускают серьезных разночтений.

Ко второй категории относятся, в частности, риски, связанные с оценкой «экономической оправданности» тех или иных затрат налогоплательщика. Согласно закону, только экономически оправданные затраты признаются расходами для целей налогообложения (п. 1 ст. 252 НК РФ). Экономическая оправданность затрат, хотя и может доказываться с использованием заключений экспертов-экономистов и т.д., в конечном счете представляет собой оценочную категорию. Соответственно, исход судебного разбирательства не всегда легко предсказуем.²⁴

Ко второй категории относятся также риски, связанные с оценкой «рыночности» цен сделок для целей применения «антитрансфертных» положений российского законодательства. Рыночный

занию (penalty), для которого была бы необходима ясная и недвусмысленная правовая основа», а лишь к уплате недоимки).

²⁴ См., например, Постановление Девятого Арбитражного апелляционного суда от 15 февраля 2007 г. по делу № 09АП-320/2007-АК (российская организация заключала лицензионные договоры на использование «пивных» товарных знаков с иностранными организациями с оплатой 4-10% от дохода от реализации пива и сублицензионные договора с аффилированной российской пивоваренной компанией с оплатой 0,1% от дохода от реализации пива; суд счел затраты первой организации экономически необоснованными).

характер цен подлежит доказыванию на основе информации о фактических ценах сделок с идентичными товарами на сопоставимых условиях (п.п. 4, 9 ст. 40 НК РФ). Суд может выносить решение на основе тех или иных экономических расчетов и экспертных заключений. Тем не менее оценка судом степени «идентичности» товаров и «сопоставимости» условий в значительной степени субъективна.²⁵

К той же категории относятся риски, связанные с возможностью признания налогоплательщика «недобросовестным», а налоговой выгоды – «необоснованной» (эти доктрины налогового права имеют чисто судебное происхождение). Понятие недобросовестного налогоплательщика является сугубо оценочным. Понятие необоснованной налоговой выгоды, в настоящее время фактически вытеснившее концепцию недобросовестного налогоплательщика, в меньшей степени оценочное, так как основано на принципе «деловой цели», то есть на наличии или отсутствии экономического обоснования деятельности налогоплательщика. Тем не менее и в этом случае результат возможного судебного разбирательства, вообще говоря, не вполне предсказуем, так как речь не идет лишь о соблюдении каких-то формальных количественных требований.

Дополнительный риск связан с тем, что судебная интерпретация закона может изменяться. При этом изменения в интерпретации, в отличие от изменений писаного закона, часто применяются ретроактивно. Например, дело «ЮКОСа» о налогах за 2000 год было решено на основе доктрины недобросовестного налогоплательщика, введенной в правовой оборот Конституционным Судом РФ в 2001 году. Наконец, существует риск «индивидуального подхода» к применению закона, в зависимости от конкретного налогоплательщика.

Помимо российских рисков, в схемах международной налоговой оптимизации существуют налоговые риски в странах, где находятся компании – элементы схемы. Эти риски также можно разделить на риски прямых (хотя и непреднамеренных) нарушений и риски, связанные с неопределенностью закона.

Таким образом, налоговые риски можно разделить на (1) риски прямого непреднамеренного нарушения закона и (2) риски, связанные с интерпретацией закона. Риски второй категории включают риск признания расходов неоправданными, цен – нерыночными, налогоплательщика – недобросовестным, налоговой выгоды – необоснованной. В схемах международного налогового планирования аналогичные риски могут возникать и в странах, где находятся иностранные компании – элементы схемы.

Выводы

Российское право предусматривает ограничения на допустимые приемы налоговой оптимизации. Существуют как кодифицированные ограничения (ст.ст. 40, 269, 280 НК РФ), так и некодифицированные (судебные доктрины «недобросовестного налогоплательщика» и «необоснованной налоговой выгоды»). В случае кодифицированных ограничений соответствующие налоговые риски легко контролируемы, но в случае неформальных правил, основанных на оценочных критериях,

²⁵ См., например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 6 октября 2005 г. № А66-5524/2004 (российская организация заключила лицензионный договор с иностранной компанией на использование «пивного» товарного знака и сублицензионный договор с российской пивоваренной компанией; суммы лицензионных и сублицензионных платежей достигали 27% от выручки; экспертным заключением было подтверждено, что «среднерыночный размер» лицензионных платежей по напиткам составляет 2-5%; суд применил ст. 40 НК РФ к сублицензионному платежу; в результате налоговые последствия сделки для пивоваренной компании были пересмотрены).

они принципиально неустранимы. Тем не менее действующий в настоящее время вариант доктрины «необоснованной налоговой выгоды» подразумевает возможность существенного снижения рисков путем предоставления доказательств наличия независимой «деловой цели» у схемы налоговой оптимизации.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (495) 790-2660; 624-1300