

# Современные налогово-правовые методы борьбы со злоупотреблением правом\*

**С.Г. Пепеляев**, кандидат юридических наук, управляющий партнер юридической фирмы «Пепеляев, Гольцблат и партнеры»

Среди тенденций развития российского налогового законодательства и практики последних лет можно выделить одну главную — это разработка средств и методов борьбы со злоупотреблениями налоговым правом. Правительственная программа развития налогового законодательства также в значительной степени направлена на борьбу с налоговыми злоупотреблениями.

Намечено разработать и принять закон о налогообложении при трансфертном ценообразовании, о консолидированной группе плательщиков, о контролируемых иностранных компаниях, о резидентстве организаций-налогоплательщиков, о налогообложении при недостаточной капитализации. Все это меры по развитию законодательства, связанного с борьбой со злоупотреблениями.

Однако эта борьба ведется не только путем внесения изменений в законодательство, но и с помощью развития и применения определенных судебных доктрин, т.е. определенных подходов к рассмотрению налоговых споров. В настоящее время в качестве общего правила, направленного на борьбу с уклонениями, избрана концепция, именуемая доктриной деловой цели.

Она закреплена в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 (далее — постановление № 53). Это очень важный документ, в котором впервые на официальном уровне сделана попытка разграничить законное налоговое планирование и уклонение от уплаты налогов. В этом постановлении рассматриваются две основные темы. Во-первых, борьба с налоговым мошенничеством, т.е. с ситуациями, когда у налогоплательщика нет никакой предпринимательской цели, а есть желание обогатиться за счет возмещения НДС из бюджета. Во-вторых, более интересная и сложная вещь — борьба со злоупотреблением юридическими конструкциями. Имеются ввиду случаи, когда нало-

Статья посвящена вопросам разработки средств и методов борьбы со злоупотреблениями налоговым правом. В законотворческой программе Правительства стоят законы о налогообложении при трансфертном ценообразовании, о консолидированной группе плательщиков, о контролируемых иностранных компаниях, о резидентстве организаций-налогоплательщиков, о налогообложении при недостаточной капитализации. Все это меры по развитию законодательства, связанного с борьбой со злоупотреблениями. В настоящее время в качестве общего правила, направленного на эту борьбу, избрана концепция, именуемая доктриной деловой цели. Автор утверждает, что ничего сложного в формировании доказательственной базы, подтверждающей экономические, финансовые и правовые мотивы заключения той или иной сделки, нет — просто все надо делать вовремя и профессионально.

\* Статья подготовлена на основе доклада на семинаре «Налоги и ТЭК — 2008: актуальные правовые вопросы», который состоялся 20 ноября 2007 г. в рамках Недели «НефтьГазПраво / RusEnergyLaw Week — 2007».

гоплательщики желают достичь реального хозяйственного результата (продать товар, что-то купить, оказать услугу), но используют для этого «хитроумные» юридические конструкции, или, как мы их в быту называем, схемы. Для борьбы с этими схемами и используется концепция деловой цели.

Объект этой концепции — достижение законного хозяйственного результата негодными с точки зрения налогового законодательства средствами. Задача концепции — установить деловую цель и исходя из этой цели рассчитать налоги, реконструировать налоговые последствия исходя из действительно предпринимательской цели.

Приведу пример. В арбитражном суде рассматривался такой случай. Банк, вместо того чтобы выплачивать заработную плату своему топ-менеджменту и удерживать подоходный налог и единый социальный налог, открыл для этих лиц депозиты и начислял по ним сверхвысокие проценты, с которых единый социальный налог не уплачивается, а с части не уплачивается и налог на доходы. Эти проценты банк включал в затраты, уменьшающие налог на прибыль.

По результатам проверки налоговая инспекция сделала вывод, что депозит для ограниченного круга лиц открыт с нарушением закона, исключила проценты по нему из состава затрат и доначислила налог на прибыль.

При рассмотрении дела в суде вопрос как раз стоял о деловой цели. Если это не депозит, а скрытая форма выплаты зарплаты, то необходимо правильно, исходя из этой деловой цели, реконструировать налоговые последствия. Коснутся эти последствия налога на прибыль? Очевидно, нет, потому что расходы на выплату заработной платы включаются в затраты, уменьшающие налогооблагаемую прибыль. Поэтому, реконструируя налоговые последствия, следует признать, что выводы налоговой инспекции о доначислении налога на прибыль неправомерны.

Задача концепции — именно реконструировать налоговые последствия хозяйственной операции. Это очень важно помнить, потому что на практике часто встречаются случаи, когда инспекции подходят к ситуации формально: раз налогоплательщик не оформил расходы как заработную плату, значит, нет оснований включать их в затраты. Однако концепция деловой цели исходит из существа, а не из порядка оформления операции, что очень важно.

Концепция деловой цели не применяется при наличии в законодательстве специальных норм, например таких, как нормы о налогообложении при трансфертном ценообразовании, при недостаточной капитализации. Это тоже очень важное замечание. Сразу после принятия постановления № 53 приходилось слышать от сотрудников Федеральной налоговой службы следующее: до сих пор налоговики проигрывали 95 % споров по трансфертным ценам, потому что правила применения статьи 40 Налогового кодекса сложные. Впредь они не будут применять эту статью, а будут при завышении или занижении цен ссылаться на концепцию деловой цели.

Однако Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации ориентирует на другой подход. При рассмотрении одного дела он установил, что была совершена операция между взаимозависимыми компаниями, связанная с объектом недвижимости. Налоговая инспекция, вместо того чтобы исследовать рыночные цены, установить взаимозависимость, т.е. применить статьи 20 и 40 Налогового кодекса Российской Федерации, применила постановление № 53 и доначислила налоги. Президиум Высшего Арбитражного Суда с таким подходом не согласился, поскольку есть специальные нормы, которые подлежат применению в подобной ситуации. Никакая концепция деловой цели в данном случае применению не подлежит.

Концепция деловой цели также не применяется, если законодатель прямо допускает получение налоговой выгоды. Например, Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает, что при передаче средств от материнской компании дочерней или наоборот, если доля участия составляет свыше 50 %, налог на прибыль не взыскивается.

Может ли налоговая инспекция такую операцию поставить под сомнение и попросить объяснить, в чем деловая цель этой передачи денег между компаниями? Не является ли такая передача просто способом избежать налогообложения дивидендов, например? Такой подход совершенно не соответствует постановлению Пленума Высшего Арбитражного Суда. Если законодатель не ограничил применение этой льготы никакими условиями, она должна применяться независимо от концепции деловой цели.

Другое важное положение: экономия на налоге — не деловая цель. Попытки объяснить бизнес-

задачу какой либо необычной операции целью получить налоговую выгоду заранее обречены на неудачу. Сама по себе налоговая выгода не является деловой целью.

Концепция деловой цели предполагает анализ бизнес-задач, анализ направленности действий налогоплательщика. Кто, кроме самого налогоплательщика, лучше разбирается в его бизнесе? Во всяком случае не налоговый инспектор. Он презюмируется специалистом в области налогообложения, но не в области конкретного бизнеса. Поэтому при рассмотрении

дел на основе концепции деловой цели очень важна роль специалистов и экспертов. Первое, на что следует обращать внимание, если налоговая инспекция в акте проверки ссылается на постановление № 53, — это насколько ее выводы опираются на специальные познания: привлекала ли выездная налоговая инспекция в ходе проверки специалистов в порядке, предусмотренном главой 14 Налогового кодекса Российской Федерации. Если не привлекала, выводы о деловой цели, скорее всего, нельзя признать обоснованными.

Существует одна спорная проблема: можно ли по результатам применения концепции деловой цели взыскивать штрафы на основании статьи 122 Налогового кодекса? Следует учитывать, что в данном случае речь идет не о нарушении законодательства, а о злоупотреблении правом. Налогоплательщик законодательство не нарушает, а строит свои договорные отношения таким образом, чтобы сэкономить на налоге. Да, этот ход действий не одобряется, но формального правонарушения нет. Поэтому во многих странах применение концепции деловой цели ограничивается доначислением налогов, но не взысканием штрафов. Когда готовился проект постановления № 53, этот вопрос ставился, но так и остался без ответа, судьи решили оставить решение на потом, когда накопится опыт. Таким образом, проблема остается нерешенной и при случае можно поспорить на этот счет.

Последнее в этом списке нюансов, но не последнее по важности — это то, что применение концепции деловой цели никак не затрагивает гражданско-правовой действительности сделки.

Если налогоплательщик изобрел хитрую договорную конструкцию: фирма А продала товар фирме Б, фирма Б продала его фирме С, а фирма С перепродала фирме Д, но на самом деле деловая цель состояла в том, что фирма А желала продать товар фирме Д, что и было установлено в ходе налоговой проверки, то налоги следует рассчитать так, как будто фирма А напрямую продала товар фирме Д. При этом вся гражданско-правовая

структура должна сохраняться и не подвергаться сомнению. Это замечание очень важное с учетом того, что в последнее время рас-

ширилась практика применения статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации, которая предусматривает изъятие всего полученного по сделкам, противным основам нравственности и правопорядка. Есть практика применения этой статьи в случаях использования «схем налоговой экономии», причем не только во всякого рода политических делах, таких, как дело «Русснефти», но и в совершенно обыденных ситуациях.

Приведу в качестве примера такое дело. Маленькая компания, принадлежащая одному физическому лицу, заработала прибыли 5 млн рублей. Физическое лицо, вместо того чтобы получить эту прибыль в виде дивидендов, решило сэкономить и заключило со своей компанией договор на оказание консалтинговых услуг на 5 млн рублей, получило эти 5 млн и, будучи зарегистрированным предпринимателем, заплатило налог на доходы по ставке 6%, используя упрощенную систему налогообложения. Компания же списала эти выплаты на затраты, уменьшающие налогооблагаемую прибыль.

Налоговая инспекция, проведя проверку компании, исключила эти 5 млн из затрат и доначислила налог на прибыль в размере 1 млн 200 тыс. рублей. Компания не придумала ничего лучше, чем обжаловать это решение в арбитражном суде. Рассматривавший спор судья по своей инициативе признал эту сделку противной интересам нравственности и правопорядка и на основании статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации постановил взыскать и с компании, и с физического лица по 5 млн рублей, а кроме того, сумму налога, штраф и пени. Таким образом, доначисление, которое сделала налоговая инспекция, выросло примерно до 12 млн рублей.

В настоящее время в качестве общего правила, направленного на борьбу с уклонениями, избрана концепция, именуемая доктриной деловой цели.

Правда, затем в апелляционной инстанции это решение было отменено, но лишь по процессуальным основаниям: налоговая инспекция таких требований в процессе не заявляла, а суд по своей инициативе не имел права самостоятельно определять предмет иска. Но можно представить, что было бы, если налоговая инспекция такие требования заявила. Предотвратить применение статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации можно со ссылкой на постановление № 53, где определено, что налоговая переквалификация не затрагивает гражданско-правовой действительности сделок.

Доктрина деловой цели заменила собой концепцию недобросовестного налогоплательщика, которая применялась налоговыми органами и арбитражными судами в течение ряда лет. По некоторым подсчетам, арбитражными судами принималось примерно по 5–6 тысяч решений в год, где содержалась ссылка на концепцию недобросовестности. Поскольку эта концепция не имела четких правовых очертаний и применялась произвольно, было решено от нее отказаться.

Сначала возникла идея разработать закон для борьбы с налоговыми злоупотреблениями. Администрация Президента Российской Федерации даже объявила конкурс на разработку такого закона. Выиграла конкурс немецкая юридическая фирма. Однако ничего в результате не получилось, законопроект так и не был разработан.

Появилась другая идея: Высший Арбитражный Суд примет руководящее указание судам и суды перестанут использовать концепцию недобросовестного налогоплательщика, а будут использовать нечто другое.

Состоявшийся в октябре 2006 г. Пленум Высшего Арбитражного Суда реализовал эту идею.

Часто задают вопрос: а не очередные ли это игры? Поиграли с недобросовестностью, а теперь поиграем с деловой целью, потом еще что-нибудь появится. Здесь уместно вспомнить о решении Европейского Суда по делу Кэтбери Швец от 12 сентября 2006 г. Оно было принято почти в то же время, когда Высший Арбитражный Суд Российской Федерации утвердил постановление № 53. Решение Европейского Суда тоже посвящено концепции деловой цели, и все те положения, которые есть в постановлении № 53, есть и в этом решении.

В марте 2007 г. Европейским Судом было принято еще одно подобное решение. Следует сделать

вывод, что применение концепции деловой цели — это общемировое направление, поэтому и у нас эта концепция будет применяться долго.

Но есть одна проблема. В пункте 9 постановления № 53 указано, что деловая цель устанавливается обнаружением разумных экономических или иных причин. Это несколько обесценивает значение постановления. Судьи по-прежнему будут говорить: «Нам сразу видно, в чем состоит деловая цель». Иначе говоря, в применении этой концепции может возобладать субъективизм. Поэтому эксперты видят задачу в том, чтобы вооружить арбитражные суды алгоритмом применения концепции, обозначить, как суды должны исследовать схемы налоговой минимизации, структуру сделок налогоплательщика, как они должны устанавливать, есть ли деловая цель и в чем она заключается.

Идеи для построения такого алгоритма можно почерпнуть в практике других стран, где концепция деловой цели применяется уже не одно десятилетие.

Этот подход не только используется при защите в суде, но и должен учитываться при планировании хозяйственных операций. Работа разбивается на три этапа: первый этап — определение необычности сделки, второй этап — анализ существа сделки и третий этап — установление налоговых последствий сделки.

На первом этапе определяются налоговые риски. Существует ли риск, что эта концепция может быть применена налоговым органом или судом в отношении конкретного налогоплательщика? Ответ утвердительный, если сделка, которую совершил налогоплательщик, нехарактерна для практики, если большинство бизнесменов в подобной ситуации поступают иначе. В таком случае очевидно, что есть другие, более простые способы достичь того же самого хозяйственного результата. Поэтому налоговые органы и предъявляют претензии к налогоплательщику, считая, что он «намудрил» в целях налоговой экономии.

Следующий этап — обоснование существа сделки — предполагает исследование элементов сделки или конструкции из сделок. При этом исследуются аспекты экономического, финансового и правового характера.

Доказывание экономической состоятельности сделки состоит вот в чем. В случае, если совершена

необычная сделка, необходимо показать и документально обосновать направленность этой сделки на решение производственных задач. Необходимо доказать, во-первых, каковы бизнес-цели операции. Имеется в виду направленность, но не целесообразность сделки. Важно соответствие операции деловой стратегии компании, ее значение для развития компании и достигнутые или ожидаемые результаты (не с точки зрения прибыли или убытков, а с точки зрения результата для бизнеса): компания проникла на новый рынок, победила конкурентов, получила доступ к новой технологии и т.д. Все эти задачи необходимо обосновать документально. Невозможно дать совет на все случаи жизни, каковы должны быть доказательства. Каждый знает свой бизнес лучше и сам может сконструировать необходимую доказательственную базу. Могут использоваться докладные записки, материалы специальных исследований, которые показывают, почему компании необходимо заключить ту или иную сделку, что она принесет для бизнеса и т.д.

Можно настоятельно рекомендовать позаботиться о доказательствах заранее во всех случаях, когда сделка носит необычный характер. Иначе будут трудности со сбором доказательств в те сжатые сроки, которые есть у налогоплательщика для составления возражений на акт проверки, для подготовки искового заявления и т.д.

Еще один этап — это доказывание финансового аспекта сделки. Необходимо продемонстрировать направленность сделки на получение или на сохранение прибыли. Обычно налоговые органы, когда предъявляют претензии по необычной сделке, пытаются опорочить ее финансовый результат. Утверждают, что сделка не принесла прибыли, а наоборот, повлекла за собой убытки. И не обращают внимания на то, что деловая цель может состоять лишь в сохранении прибыли.

Если у компании есть какой-то неликвид, вполне разумно продать его даже и с убытком, чтобы не нести расходы на хранение, на охрану и прочие. В данном случае финансовая цель сделки в том, чтобы не получить еще больших убытков. Это тоже обоснованная деловая цель хозяйственной операции.

Следует сделать вывод, что применение концепции деловой цели — это общемировое направление, поэтому и у нас эта концепция будет применяться долго.

Доказывая прибыльность операции, необходимо помнить, что направленность сделки важнее ее результативности. Если компания совершила убыточную сделку, резонными могут быть такие доводы: «Да, мы понесли убытки, потому что совершили деловой просчет, сделка планировалась

в рамках нашего бизнеса как прибыльная, но мы ошиблись». Предпринимательская деятельность — рискованная деятельность, поэтому в данной ситуации ошибка

никак не влияет на оценку такой операции как соответствующей концепции деловой цели. Итак, следующий важный тезис: деловые просчеты не влияют на оценку сделки с позиции доктрины деловой цели.

Последний аспект — правовой. Необходимо доказать зависимость сделки от правовых требований. Существуют хозяйственные операции, которые не соответствуют предпринимательской стратегии компании, не дают никакой прибыли, но они необходимы, потому что продиктованы определенными правовыми требованиями. Например, к таким операциям относятся природоохранные мероприятия. В принципе они для развития производства и не нужны были бы, если бы не было правовых норм и требований. Налогоплательщик, доказывая зависимость сделки от законодательных ограничений и требований, тем самым доказывает соответствие этой сделки концепции деловой цели.

Для подтверждения деловой цели сделки достаточно подтверждения хотя бы одного из трех аспектов.

Представленный поэлементный анализ сделки или договорной конструкции совершенно незаметен. Однако налоговые органы и суды часто им пренебрегают. Недавно в арбитражном суде рассматривалось такое дело. Компания понесла большие убытки. Налоговая инспекция исключила часть расходов из затрат и обосновала свои действия тем, что, с ее точки зрения, эти затраты не имели никакой деловой цели. В целом по отрасли, в которую входит данный налогоплательщик, рентабельность за год составила 20 %, а у него с учетом спорной сделки рентабельность составила 4 % — в пять раз меньше, чем в целом по отрасли. Следовательно, затраты по сделке никакой деловой цели не имели.



Арбитражный суд, к сожалению, с таким подходом согласился. Однако в данном случае необходимо было применить постановление № 53 и учесть, что при установлении деловой цели такой макроэкономический подход: у налогоплательщика рентабельность маленькая — совершенно неприменим. Нужен поэлементный анализ всей структуры хозяйственной операции или совокупности хозяйственных операций.

Последний этап в применении концепции деловой цели — доказывание налоговых последствий сделки, а именно: служит ли операция целям снижения налога. Предмет доказывания — размер налоговой выгоды. Поскольку результатом применения этой концепции является реконструкция налоговых последствий, то всегда и налоговый орган, и суд должны сравнить две величины и определить, в какой сумме налогоплательщик заплатил налог и сколько он должен заплатить исходя из установленной деловой цели операции. Государство претендует только на разницу, только на сумму налоговой выгоды.

Возвращаясь к примеру с банком, если налоговая инспекция установила, что деловая цель открытия депозитов — это выплата зарплаты менеджеру под видом дивидендов, она должна была рассчитать налог на доходы граждан и единый социальный налог, которые в данном случае компания сэкономила, но не доначислять налог на прибыль организации.

Если проанализировать судебную-арбитражную статистику за 2007 г., то можно увидеть, что появилось много дел, при рассмотрении которых арбитражные суды непосредственно применяют концепцию деловой цели. Прогноз таков: эта концепция будет применяться все шире и шире. Пока о ней не говорят широко, в тематике семинаров и конференций эта тема практически не звучит. Однако она зазвучит в полный голос в 2009 и 2010 гг., когда для многих концепция деловой цели станет уже реальной проблемой. Чтобы этого не случилось, необходимо уже сейчас так организовать правовую работу в компании, чтобы ограничить возможность применения к компании этой концепции в будущем. А работа эта — формирование доказательственной базы, подтверждающей экономические, финансовые и правовые мотивы заключения той или иной сделки. Ничего сложного, просто все надо делать вовремя и профессионально. □

## Тематические мероприятия по вопросам налогообложения в 2008 г.

===== Летняя школа "ПравоТЭК" =====

### 3 июля 2008 г. Практический семинар НДПИ-2008: проблемы нефти и газа

- Понятие добытого полезного ископаемого
- Какие нормативы потерь следует применять?
- Определение утвержденных нормативов потерь
- Применение нулевой ставки НДС по нефти
- Особенности применения новых льгот при добыче нефти
- Практика арбитражных судов по НДС

===== Осенняя школа "ПравоТЭК" =====

### 11 сентября 2008 г. Практический семинар НДПИ-2008: проблемы твердых полезных ископаемых

- Понятие ДПИ (постановление Пленума ВАС РФ от 18.12.2007 г.)
- Определение количества ДПИ
- Оценка стоимости ДПИ
- Налоговые льготы

===== Осенняя школа "ПравоТЭК" =====

### Октябрь 2008 г. Учебно-практический курс Правовое регулирование природоресурсных платежей в Российской Федерации

- Налогообложение в сфере недропользования (НДПИ)
- Плата за землю (земельный налог, арендная плата и т.д.)
- Плата за пользование водными объектами
- Сборы за пользование объектами животного мира
- Сборы за пользование объектами водных биологических ресурсов
- Платежи за пользование лесным фондом
- Плата за негативное воздействие на окружающую среду
- Ответственность за нарушение законодательства о природоресурсных платежах

===== Осенняя школа "ПравоТЭК" =====

### 18 ноября 2008 г. Практический семинар Налоги и ТЭК-2009: актуальные правовые вопросы

- Изменения в налоговом законодательстве с 1 января 2009 года
- Последняя практика применения законодательства о НДС
- Арбитражная практика 2007–2008 гг. по НДС
- Перспективы развития законодательства о НДС

**ШКОЛА**  
**ПравоТЭК**

НОВ "Школа "ПравоТЭК"  
115054 Москва, ул. Зацена, 23; тел. (495) 235-47-88;  
(495) 235-25-49; факс (495) 235-23-61  
Анна Исаакова, e-mail: [anna.isaakova@oilgaslaw.ru](mailto:anna.isaakova@oilgaslaw.ru)