

Оптимизация или уклонение?

Конституционные основы налогового планирования



С.Л. БУДЫЛИН,
юрист компании «Roche&Duffay»

Введение

Под налоговым планированием понимают деятельность по правомерной оптимизации налогообложения. «Оптимизация», как правило, означает «минимизация», хотя в некоторых случаях может идти речь, например, просто о более равномерном распределении налоговых платежей во времени. Ключевое слово в этом определении — «правомерная». Только правомерная деятельность достойна того, чтобы признать ее именно «налоговым планированием», а не «неуплатой налогов» (ст.122 НК РФ) и не «уклонением от уплаты налогов» (ст.ст. 198,199 УК РФ).

Именно при определении того, что правомерно, а что — нет, и возникает большинство проблем в сфере минимизации налогообложения. Нередко эти проблемы носят настолько фундаментальный характер, что не могут быть решены иначе, чем путем обращения к конституционным основам права. В России судебным органом конституционного контроля является Конституционный Суд (КС РФ), ввиду чего анализ его практики представляет чрезвычайный интерес с точки зрения налогового планирования.

Согласно Конституции РФ (ст.57), каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Однако объем законно установленных налоговых платежей в отношении данной коммерческой деятельности определяется не только ее характером и финансовыми показателями, но и избранными для ее ведения правовыми и организационными формами. Сущность налогового планирования состоит в том, что налогоплательщик выбирает из соответствующих закону форм деятельности оптимальную в смысле налоговой нагрузки. Например, переход налогоплательщика на упрощенную систему налогообложения (гл.26.2 НК РФ) может быть вызван его стремлением заплатить меньше налогов. Это — типичный пример налогового планирования. Признание правомерности подобной деятельности соответствует как здравому смыслу, так и формулировкам актов КС РФ.

Казалось бы, все просто: деятельность по минимизации налогов либо соответствует закону, либо не соответствует. В первом случае она допустима, во втором — наказуема. Судебная практика, однако, демонстрирует нам несколько иную картину. Существуют ситуации, в

которых деятельность налогоплательщика не противоречит никаким нормам закона (или нарушение закона не доказано), однако суд решает дело не в пользу налогоплательщика, признавая данный метод уменьшения налогообложения неприемлемым.

В качестве обоснования подобного судебного решения используются различные концепции (доктрина «недобросовестного налогоплательщика», доктрина «хозяйственной цели» и др.), которые, строго говоря, не имеют под собой сколько-нибудь прочной основы в нормах налогового права, зафиксированных НК РФ. Однако не следует считать все такие судебные решения неправосудными. Российская правовая система, в том числе налоговая, несовершенна. Поэтому в целом ряде ситуаций поведение налогоплательщика формально не нарушает ни одной правовой нормы, но согласиться с его требованиями было бы вопиющим противоречием здравому смыслу. В этом случае подобные судебные решения следует признать обоснованными, что зафиксировано и в актах КС РФ.

Исторически развитие конституционно-правовых основ налогового планирования в РФ можно разделить на два периода. В 2001-2003гг. в ряде решений Конституционного Суда, а также Высшего Арбитражного Суда сформировалось то, что можно назвать «классическим пониманием» проблемы: была подтверждена легитимность самого понятия налогового планирования, но при этом свобода действий налогоплательщика была ограничена неcodифицированной концепцией «недобросовестного налогоплательщика». В 2004-2005гг. данная правовая проблематика испытывает период бурного развития в новых судебных решениях, многие из которых вносят существенные коррективы в сформированные ранее установки. Это развитие продолжается и по сей день. Настоящая статья посвящена «классическому периоду» данной проблемы, современный период рассматривается в отдельной статье.

«Недобросовестный налогоплательщик»

Впервые проблема разграничения правомерного и неправомерного в налоговой минимизации встала во весь рост после дефолта 1998г. и последующего банковского кризиса. В это время получила довольно широкое распространение схема «лжеуплаты» налогов через проблемные банки. Суть ее состоит в том, что на счете налогоплательщика в неплатежеспособном банке тем или иным законным способом создается некоторый остаток средств (что обходится гораздо дешевле их номинальной стоимости), после чего в банк подается платежное поручение об уплате налога, а в налоговый орган — требование признать налог уплаченным. Деньги за пределы банка, естественно, не выходят ввиду его неплатежеспособности.

Ныне действующая норма (п.2 ст.45 НК РФ) гласит: «Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика...». До вступления в силу первой части НК РФ действовали другие нормативные акты, но они толковались подобным же образом: КС РФ признал, что действовавшая норма означала «уплату налога налогоплательщиком — юридическим лицом со дня списания кредитным учреждением платежа с расчетного счета плательщика независимо от времени зачисления сумм на соответствующий бюджетный или внебюджетный счет»¹. (Отметим различие с ныне действующей нормой: речь идет не о моменте предъявления платежного поручения, а о моменте списания средств. Это различие, однако, не имеет существенного значения для рассматриваемого вопроса, поскольку при «лжеуплате» налога деньги действительно списываются со счета налогоплательщика, хотя и не перечисляются банком по назначению.)

Таким образом, с формальной точки зрения налогоплательщик, совершающий налоговый «платеж» из банка-банкрота, выполнил требования закона, и у налогового органа нет оснований отказать ему в признании налога уплаченным. Это не вызывает возражений в отношении налогоплательщиков, у которых деньги действительно «зависли» в данном банке (особенно с учетом того, что государство фактически само инициировало банковский кризис). Однако как быть с налогоплательщиками, которые целенаправленно используют сложившуюся ситуацию для «лжеуплаты» налога (в упомянутом выше смысле)? Признать их требования было бы явным противоречием здравому смыслу. Однако каковы правовые основания для отказа?

Выход, казавшийся тогда логичным, был найден судебной системой в концепции «недобросовестного налогоплательщика», которой в дальнейшем суждено было сыграть зловещую роль в российском налоговом праве. Речь идет о том, что налогоплательщики делятся на два класса — добросовестных и недобросовестных. К первым нормы налогового права применимы в полном объеме, ко вторым — с изъятиями, что и позволяет отказать им в удовлетворении формально законных требований.

КС РФ фактически узаконил этот неписанный принцип в 2001г. в своем Определении 138-О: «Из признания таких банков и налогоплательщиков недобросовестными вытекает, что на них не распространяется 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»².

Как уже отмечалось, данный принцип не основан на нормах налогового права. В конечном счете он, с точки зрения теории, восходит к гражданско-правовым поня-

тиям 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). Отметим, что смысл понятий добросовестности и злоупотребления ГК РФ не уточняет, оставляя вопрос, по существу, на усмотрение судов.

Принцип «недобросовестного налогоплательщика» был с энтузиазмом воспринят судами, так как дал им легальную возможность противостоять «лжеуплате» налога. В частности, Высший Арбитражный Суд неоднократно обращался к данной концепции в своих актах, связанных с делами о «лжеуплате». Президиум ВАС РФ предложил следующее определение недобросовестности применительно к рассматриваемой ситуации: недобросовестными признаются преднамеренные действия налогоплательщика по созданию остатка средств на расчетном счете в неплатежеспособном банке³. Судебная практика выработала целый ряд признаков недобросовестности; важнейшим из них можно считать наличие у налогоплательщика сведений о неплатежеспособности банка до начала операций⁴.

Таким образом, на налоговый орган возложено бремя доказывания преднамеренности действий налогоплательщика, но доказывать неправомочность этого поведения (нарушение какой-либо конкретной правовой нормы) не требуется. Лишение недобросовестного налогоплательщика судебной защиты было выражено надзорной инстанцией в такой формулировке (возможно, юридически безупречной, но зато доступной): «Норма п.2 ст.45 Кодекса рассчитана на добросовестных налогоплательщиков»⁵.

Возмещение НДС

Ситуация с возмещением НДС при «лжеэкспорте» во многом напоминает рассмотренную ситуацию с «лжеуплатой» налога через банки-банкроты.

По законодательству о налоге на добавленную стоимость, реализация товаров в таможенном режиме экспорта облагается НДС по ставке 0%. Это означает, что экспортер имеет право на возмещение из бюджета (или зачет) НДС, уплаченного им своим поставщикам (в связи с данной поставкой). Согласно ст.165 НК РФ, применение ставки 0% обусловлено предоставлением ряда документов, смысл которых состоит в подтверждении фактов экспорта и получения оплаты от иностранного покупателя. Столь простая формализованная процедура возмещения предусмотрена законодателем для облегчения жизни честным экспортерам; при возникновении спора суды в первую очередь основываются именно на формальном предоставлении документов по предусмотренному законом списку.

КС РФ рассматривал конституционность положений ст.165 НК РФ в связи с вопросом о том, в какой мере включенным в вышеприведенный перечень документов придается исключительное значение (могут ли они быть заменены иными документами, подобными по содержанию). Конституционный Суд дал следую-

щий ответ. Рассматриваемый перечень включает документы, предусмотренные как нормами публичного права (ГТД), так и нормами частного права (коносамент при морских перевозках и др.). Первые по природе своей отличаются незаменимостью, вторые — диспозитивностью. Ввиду этого предоставление ГТД является обязательным; однако в отношении прочих документов суд указал на недопустимость формального подхода. В частности, при морских перевозках допускается предоставление вместо коносамента другого товаросопроводительного документа, содержащего ту же информацию. В целом статья была признана соответствующей Конституции⁶.

Юридическая простота процедуры возмещения ведет и к возможности злоупотреблений. «Лжеэкспортом» называют неправомерную схему, при которой создается лишь видимость экспорта товара (или вывозится малоценный товар под видом дорогого). Денежные средства (настоящие или фиктивные) поступают от иностранного «покупателя» «экспортеру», затем — его «поставщику» и далее по цепочке (все участники на самом деле связаны между собой). Последний «поставщик» в цепочке исчезает, не уплатив НДС в бюджет, а «экспортер» требует возмещения налога у государства. При этом все сделки самого налогоплательщика-экспортера (экспортный контракт и т.п.) могут быть формально вполне правомерными.

В отличие от случая «лжеуплаты» налога, в котором ссылка на недобросовестность является, по сути, единственным выходом для налогового органа, в данного рода делах у последнего есть более прямые способы отвергнуть претензии «лжеэкспортера». Прежде всего, можно оспорить соответствие предоставленных им документов требованиям закона (ст.165 НК РФ) или заявить об их фальсификации (ст.161 АПК РФ). Если доказана дефектность документов, налогоплательщик, конечно, теряет право на применение ставки 0%. Кроме того, можно сослаться на возможные нарушения при приобретении товара (неправильное оприходование и т.п.). В этом случае, хотя ставка 0% и применима, возмещения уплаченного поставщикам НДС не производится (п.2 ст.169 НК). Однако нередко налоговый орган не в состоянии прямо доказать факта нарушения, хотя все указывает именно на «лжеэкспорт».

Как указал Президиум ВАС при рассмотрении одного из подобных дел, если имеются возражения налогового органа о фиктивности осуществленных операций, суд должен по существу решить вопрос об обоснованности возмещения НДС экспортеру⁷. Аналогичные выводы можно найти и в более поздних постановлениях надзорной инстанции (после вступления в силу гл.21 НК РФ)⁸. Несмотря на то, что Президиум ВАС воздерживается от употребления термина «недобросовестный налогоплательщик» применительно к вопросам возмещения НДС, речь фактически идет именно об этом: налогоплательщику отказывают в его требованиях не потому, что доказано их противоречие букве закона, а потому, что он злоупотребляет своим правом для необоснованного получения средств из бюджета.

Судебная практика нижестоящих судов без проблем допускает в подобных случаях ссылку на недобросовестность налогоплательщика. Конечно, налоговый орган должен доказать факт недобросовестности. Как правило, предоставить прямые доказательства (сговор с поставщиком и т.п.) не представляется возможным, поэтому приходится основываться на косвенных доказательствах. Судебная практика выработала ряд критериев недобросовестности для этого случая. Так, в одном из дел таким критерием была признана нереальность объема экспорта: контракт предусматривал поставку на экспорт ртутных осветительных ламп в количестве, в 113 раз превышающем объем их годового производства в РФ⁹. Отметим, что в данном деле суд явно ссылается и на обсуждавшееся выше Определение 138-О КС РФ, и на гражданско-правовые нормы ст.10 ГК РФ.

С точки зрения налоговых органов важнейшим обстоятельством представляется то, уплатил ли сам поставщик полученный от экспортера налог в бюджет. Более того, подчас налоговые органы склонны обуславливать возмещение НДС именно фактом уплаты налога поставщиком экспортера. Однако подобные требования не основаны на законе.

Один из экспортеров оспорил в КС РФ сложившуюся практику предоставления налоговых вычетов лишь при исполнении налоговых обязательств всеми предыдущими поставщиками. В Определении 329-О КС РФ от 2003г., хотя экспортеру по ряду причин и отказали в принятии к рассмотрению его жалобы, было сформулировано чрезвычайно важное положение: истолкование положений Конституции РФ «не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет». Как указал КС РФ, «правоприменительные органы не могут истолковывать понятие «добросовестные налогоплательщики» как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством»¹⁰.

Таким образом, уже в 2003г. КС РФ предпринимает усилия по ограничению использования введенного им же двумя годами ранее понятия «недобросовестный налогоплательщик».

Разграничение уклонения и оптимизации

Некоторые жесткие судебные формулировки, относящиеся к делам о «лжеуплате» налогов и «лжеэкспорте», допускают истолкование в том смысле, что вообще любая деятельность по уменьшению налогообложения является если не противозаконной, то недобросовестной. Такое истолкование не оставляет никакого места для легального налогового планирования: согласно этой логике, даже если деятельность по уменьшению налогов правомерна, она все равно наказуема по соображениям «недобросовестности налогоплательщика».

Ввиду этого чрезвычайно важной для налогоплательщика стала поддержка со стороны КС РФ, выраженная в Постановлении 9-П от 2003 г.¹¹ Данное постановление решает вопрос о конституционности ст.199

УК РФ (относящейся к уклонению от уплаты налогов с организации). Поводом к рассмотрению дела стали жалобы нескольких граждан на нарушение их конституционных прав данной статьей. Действовавшая в то время редакция предусматривала наказание за уклонение от налогов не только путем искажения данных бухгалтерских документов, но и «иным способом». На основании данной формулировки руководители организаций привлекались к уголовной ответственности, в частности при отсутствии средств на счете организации (суммы, подлежащие, по мнению правоохранительных органов, внесению в счет погашения задолженности по налогам, были израсходованы на хозяйственные нужды).

Как указал КС РФ, «применительно к преступлению, предусмотренному статьей 199 УК Российской Федерации, составообразующим может признаваться только такое деяние, которое совершается с умыслом и направлено на избежание уплаты налога в нарушение установленных налоговым законодательством правил. Это обязывает органы, осуществляющие уголовное преследование, не только установить в ходе расследования и судебного рассмотрения конкретного уголовного дела сам факт неуплаты налога, но и доказать противозаконность соответствующих действий (бездействия) налогоплательщика и наличие умысла на уклонение от уплаты налога...».

В результате статья была признана конституционной, но постольку, поскольку она «предусматривает уголовную ответственность лишь за такие деяния, которые совершаются умышленно и направлены непосредственно на избежание уплаты законно установленного налога в нарушение закрепленных в налоговом законодательстве правил». Уголовные дела заявителей, согласно КС РФ, подлежат рассмотрению (или пересмотру) на основании именно этого истолкования ст.199 УК РФ.

Помимо прочего, рассматриваемое постановление КС РФ содержит формулировку, которую с полным правом можно назвать манифестом налогового планирования: «недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо умень-

шение 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».

Может показаться, что этот тезис настолько очевиден, что не нуждается в особом подтверждении со стороны столь высокой инстанции, как КС РФ. Как мы увидим далее, на самом деле нуждается: налоговые органы и даже суды подчас склонны игнорировать границу между оптимизацией и уклонением.

Таким образом, если речь идет о выборе наиболее выгодных с налоговой точки зрения форм предпринимательской деятельности — это налоговое планирование. Если же речь идет об умышленных действиях, направленных на лишение государства некоторой суммы налога, по закону подлежащей уплате (как в случае «лжеуплаты» налога), — это уклонение, причем в уголовном смысле слова. Несмотря на некоторую зыбкость границы, место для налогового планирования все же оставлено.

Выводы

Итак, в 2001-2003гг. решениями высших судебных органов была сформулирована концепция, являющаяся основой современного понимания конституционных основ налогового планирования. Эта концепция сводится к признанию принципиальной допустимости действий по минимизации налогообложения, но при некоторых важных ограничениях. Ключевой проблемой налогового планирования является разграничение допустимых и недопустимых методов оптимизации. Она не сводится лишь к разграничению правомерного и неправомерного. Даже формально правомерные действия налогоплательщика могут быть наказуемы в случае признания его недобросовестным. Понятие «недобросовестного налогоплательщика» происходит не из НК РФ, а из актов КС РФ и гражданско-правовой доктрины.

В последующие годы эта концепция получила дальнейшее развитие, которому будет посвящена отдельная статья.

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998г. №24-П.

² Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001г. №138-О.

³ См., напр., Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 октября 2002г. №10515/01; Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 9 января 2002г. №2635/01; Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18 декабря 2001г. №1322/01.

⁴ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18 сентября 2001г. №9408/00.

⁵ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 октября 2002г. №2045/01.

⁶ Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2003г. №12-П.

⁷ Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18 июня 2002г. №72/02

⁸ Постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ №2860/04 от 06.07.2004; №15909/04 от 22.03.2005; №4553/05 от 25.10.2005; №7131/05 от 01.11.2005.

⁹ Постановление апелляционной инстанции Арбитражного суда Удмуртской республики от 28 августа 2003 г. N А71-367/2002-А5.

¹⁰ Определение Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003г. №329-О.

¹¹ Постановление Конституционного Суда РФ №9-П от 27 мая 2003г.