

## Добросовестный или недобросовестный? Конституционные основы налогового планирования — новейшие тенденции



**С.Л. БУДИЛИН,**  
юрист компании  
«Roche&Duffay»

(Окончание. Начало в №10)

### Введение

В предыдущей статье было рассмотрено то, что можно назвать «классическим периодом» развития конституционных основ налогового планирования.<sup>1</sup> В 2001—2003гг. высшими судебными органами (Конституционным Судом, а также Высшим Арбитражным Судом) был выработан подход к проблеме, с одной стороны, признающий принципиальную допустимость действий по минимизации налогообложения, а с другой стороны, устанавливающий ограничения на подобную деятельность в виде неcodифицированной концепции «добросовестного налогоплательщика».

Как известно, под налоговым планированием понимают деятельность по правомерной оптимизации налогообложения. Причем значение термина «правомерный» здесь не сводится к понятию «соответствующий нормативным актам». В некоторых случаях деятельность налогоплательщика формально не противоречит никаким нормам закона, однако судебное решение принимается не в пользу налогоплательщика, на основе таких неcodифицированных концепций как «добросовестный налогоплательщик», «хозяйственная цель» и др. Подобные судебные решения обоснованы постольку, поскольку служат цели устранить последствия несовершенства формулировок действующих нормативных актов, относящихся к налогообложению.

С другой стороны, расширительное толкование подобных неcodифицированных концепций чрезвычайно опасно для самих основ права, так как при этом, по существу, происходит подмена применения норм налогового права судебным произволом. К сожалению, как мы увидим далее, суды подчас пересекают эту черту, принимая крайне сомнительные в смысле правовой обоснованности решения. Эта проблема была артикулирована и самим КС РФ, который явным образом высказался за ограничение применимости таких понятий, как «добросовестный налогоплательщик».

Период 2004—2005гг. ознаменовался бурной деятельностью судебных органов (Конституционного Суда и высших инстанций системы арбитражных судов), развивающей рассматриваемые нами концепции («добросовестного налогоплательщика» и др.). Это развитие не было прямолинейным; не раз принятые решения

противоречили друг другу или фактически депоновировали ранее принятые решения. Вместе с тем принятые решения в совокупности способствуют более ясному пониманию того, что есть налоговая оптимизация и как отличить ее от неуплаты налога. Тем не менее проблема разграничения допустимого и недопустимого в налоговом планировании остается во многом открытой. Решить ее может лишь совершенствование закона.

Анализу этих противоречивых тенденций развития российского налогового права и посвящена данная статья.

### От 169-О до 324-О

2004г. стал урожайным на конституционные прецеденты по налоговым вопросам. Пожалуй, самым громким из них можно считать скандально известное Определение 169-О.<sup>2</sup>

ООО «Пром Лайн» было привлечено к налоговой ответственности за неполную уплату НДС, поскольку, по мнению налогового органа, обществом неправомерно рассматривались в виде налоговых вычетов суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные поставщику путем зачета встречных требований. Речь шла о том, что вместо оплаты денежными средствами был осуществлен зачет требования к поставщику. Это право требования было приобретено ООО «Пром Лайн» у третьего лица, причем в долг (на момент зачета не погашенный). В результате общество приняло к вычету некоторую сумму НДС без фактической уплаты денег (поставщику или третьему лицу).

Следует отметить, что с точки зрения принятия к вычету НДС все средства платежа (деньги, имущество, имущественные права) эквивалентны друг другу. В этом смысле зачет встречного требования ничем не отличается от уплаты денег поставщику. Тем не менее налоговый орган отказал обществу в налоговом вычете. Проиграв дело в арбитражном суде, вплоть до кассационной инстанции, общество обратилось с жалобой в КС РФ.

В своей жалобе общество оспорило конституционность п.2 ст.171 НК РФ, согласно которому вычету подлежат только суммы налога, «уплаченные» поставщиком. По мнению заявителя, именно эта формулировка, в истолковании существующей правоприменительной практики, препятствует принятию к вычету сумм НДС в рассматриваемом случае. Согласно жалобе, статья противоречит ряду положений конституции (в частности, равенству всех перед законом).

КС РФ уже рассматривал аналогичный вопрос в контексте ранее действующего законодательства об НДС и пришел к выводу о равноправии всех форм расчета для принятия к вычету сумм НДС, поскольку такие расчеты представляют собой «реально понесенные налогоплательщиком затраты (в форме отчуждения части иму-

щества в пользу поставщика)». <sup>3</sup> Сославшись на это постановление, КС РФ указал, что «оспариваемая норма не препятствует принятию к вычету сумм налога на добавленную стоимость, уплаченного поставщикам при проведении зачета встречных требований».

Однако в данном деле КС РФ считал необходимым пойти дальше, разграничив «реальные» и «переальные» затраты. «Если произведенные налогоплательщиком расходы на оплату начисленных сумм налога не обладают характером реальных затрат, не возникают и объективные условия для признания таких сумм фактически уплаченными поставщикам, поскольку не осуществив реальные затраты на оплату начисленных сумм налога, налогоплательщик не может обладать правом уменьшать общую сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, на сумму налога, начисленную ему поставщиками».

Какие затраты следует считать «переальными»? На этот вопрос КС РФ дал совершенно недвусмысленный ответ. «В случае если имущество, приобретенное налогоплательщиком по возмездной сделке, к моменту его передачи поставщикам в счет оплаты начисленных сумм налога и принятия этих сумм к вычету налогоплательщиком не оплачено или оплачено не полностью, то принимаемая к вычету сумма налога — в силу требования о необходимости реальных затрат на оплату начисленных сумм налога — должна исчисляться соответственно той доле, в которой налогоплательщиком оплачено переданное имущество». Чтобы у налогоплательщиков не оставалось никаких иллюзий, КС РФ особо отмечает, что если средства получены по договору займа, то оплата поставщику из этих средств начинает отвечать «признаку реальности затрат... только в момент исполнения налогоплательщиком своей обязанности по возврату суммы займа».

В результате обществу было отказано в принятии его жалобы к рассмотрению. Аналогичные выводы КС РФ содержатся и в принятом в тот же день Определении 168-О.<sup>4</sup>

Здесь следует остановиться и осмыслить происшедшее.

Итак, если воспринимать Определение 169-О буквально, налогоплательщикам было отказано в праве на вычет, если оплата поставщикам осуществлена из заемных средств. Это положение никак не основано на нормах НК РФ. Фактически речь идет о введении КС РФ совершенно новой правовой нормы по весьма специфическому вопросу — исчислению НДС. Более того, для систематической имплементации выводов КС РФ в налоговое законодательство пришлось бы довольно существенно переработать 21 главу НК (предусмотреть отдельный налоговый учет заемных средств и т.д.). Таким образом, для борьбы с налоговыми схемами КС РФ считал возможным радикально переосмыслить действующее налоговое законодательство.

Такая позиция КС РФ вызвала категорическое неприятие многих специалистов как по налоговому, так и по конституционному праву. Так, судья КС РФ А.Л. Кононов в своем особом мнении приходит, со

ссылкой на то же самое Постановление 3-П от 2001г., к совершенно иным выводам: «в ситуации, описанной заявителем, при расчетах путем зачета встречных требований суммы налога, предъявленные покупателю, считаются уплаченными исходя из указанной нормы статьи 167 Налогового кодекса Российской Федерации и подлежат вычету на общих основаниях».

То, что произошло после принятия данного постановления, трудно охарактеризовать иначе, чем словом «вакханалия». Как известно, законотворчество не входит в функции КС РФ. Формулировки мотивировочной части его определений, тем более «отказных» (отказывающих в рассмотрении жалобы), никоим образом не являются нормами прямого действия. Тем не менее именно в этом качестве они и были восприняты как налоговыми органами, так и судами. Налоговые органы стали в массовом порядке отказывать в вычете налогоплательщикам, платящим поставщикам из заемных средств, а суды — отказывать в исках возмущенным налогоплательщикам.

Это продолжалось до октября. Наконец под беспрецедентным давлением общественного мнения (чтобы уяснить его масштабы, достаточно бегло просмотреть деловую и специальную прессу того периода) КС РФ выступил вначале с неофициальными разъяснениями, а затем (в ноябре) и с официальным Определением 324-О, принятым по ходатайству Российского союза промышленников и предпринимателей и фактически дезавуирующим спорные формулировки Определения 169-О. Как разъяснил КС РФ, отсутствие «реальных затрат» на самом деле означает, что «имущество, приобретенное по возмездной сделке, к моменту его передачи поставщику в счет оплаты начисленных сумм налога не только не оплачено либо оплачено не полностью, но и явно не подлежит оплате в будущем». Лишь в этом случае налогоплательщику можно отказать в вычете.<sup>5</sup>

Итак, для отказа в вычете налоговый орган должен доказать, что налогоплательщик не только заплатил поставщику из заемных средств, но и «явно» не намерен возвращать соответствующие долги. Несмотря на значительную неопределенность формулировки, она гораздо более соответствует здравому смыслу, чем исходная (во всяком случае, не требует переписывания Налогового кодекса). В целом новая трактовка находится в русле концепции «недобросовестного налогоплательщика», хотя явно этот термин в Определении и не появляется (в отличие от неофициальных комментариев КС РФ).

После этого арбитражная практика немедленно развернулась в обратном направлении. Считал, наконец, необходимым высказаться и Высший Арбитражный Суд. Сначала он в информационном письме сообщил, что «правоприменители не могут ограничиваться только установлением факта уплаты НДС с помощью заемных средств», а должны «выявлять, нет ли в поведении налогоплательщика признаков недобросовестного поведения».<sup>6</sup> Затем последовало и арбитражное дело, рассмотренное Президиумом ВАС в порядке надзора.<sup>7</sup>

Дело было стандартным: налогоплательщик (ме-

бельная фабрика) расплатился с поставщиком векселями, купленными в рассрочку. Налоговый орган отказал в вычете ввиду оплаты за счет заемных средств. Суды в трех инстанциях решили дело в пользу палогового органа. Однако Президиум ВАС, сославшись на Определения 169-О и 324-О КС РФ, указал, что «[о] наличии каких-либо доказательств недобросовестных действий общества в целях неправомерного налогового зачета инспекция не заявляла». Более того, впоследствии долг был действительно погашен фабрикой в соответствии с условиями рассрочки. Поэтому правовых оснований для отказа в вычете не было. Решения нижестоящих судов были отменены, решение налогового органа признано недействительным.

Таким образом, в конечном счете все свелось к некоторому расширению области применимости понятия «недобросовестный налогоплательщик», обсуждавшегося выше.

### Ново-Уфимский НПЗ

Ключевым конституционным прецедентом, имеющим отношение к вопросу разграничения оптимизации и уклонения, можно считать дело Ново-Уфимского нефтеперерабатывающего завода (НПЗ).<sup>8</sup>

НПЗ заключил с двумя организациями, зарегистрированными в г. Байконур, договор аренды на принадлежащие ему нефтехимические сооружения для производства бензина и дизельного топлива. По действовавшему в то время законодательству, байконурские организации подлежали льготному налогообложению в РФ, в том числе в части акцизов. В результате бюджет недосчитался значительной суммы налогов в отношении нефтепродуктов, относящихся к байконурским «оффшорам». По мнению налоговых органов, фактически оборудование «непрерывно использовалось арендодателем для осуществления своей обычной хозяйственной деятельности», а целью договора аренды был «увод от налогообложения оборота по переработке и реализации нефтепродуктов арендодателя».<sup>9</sup>

Налоговый орган по месту нахождения НПЗ оспорил данные договоры как ничтожные на двух основаниях. Во-первых, они притворные (договор аренды прикрывает договор об оказании услуг) (ст.170 ГК РФ). Во-вторых, они преследуют противную основам правопорядка и нравственности цель уклонения от уплаты налогов (ст. 169 ГК РФ). В конечном счете иск был удовлетворен в кассационной инстанции ФАС Уральского округа на основании ст.169 (отметим, что в этом случае последствием недействительности может быть взыскание в доход государства всего полученного по сделке). С аналогичным иском (в Арбитражный суд Московской области) обратился и налоговый орган по г. Байконур, с той разницей, что сделка квалифицировалась как мнимая, а не притворная. Этот иск также был удовлетворен, с подтверждением в апелляционной и кассационной инстанциях (см. предыдущую ссылку).

НПЗ обратился с жалобой в КС РФ. Согласно жалобе, «содержащиеся в статье 169 ГК Российской Федерации понятия «основы правопорядка» и «нравствен-

ность» в силу своей неопределенности создают возможность произвольного применения данной статьи». Кроме того, по мнению заявителя, установленное законом право палоговых органов предъявлять в суде иски о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам «нарушает баланс частных и государственных интересов».

В своем определении КС РФ отметил, что понятия основы правопорядка и «нравственность», хотя и представляют собой оценочные понятия, «не являются настолько неопределенными, что не обеспечивают единообразное понимание и применение соответствующих законоположений». Арбитражный суд (Московской области) признал сделки противоречащими основам правопорядка и нравственности по двум вполне конкретным основаниям: они (1) являлись мнимыми и (2) совершались с целью неуплаты налогов. «Понятие же «мнимая сделка» заявителю не представляется неопределенным, как не оспаривается им и тот факт, что уклонение от налогов — цель, заведомо противная основам правопорядка и нравственности», — указал КС РФ.

Отметим, что мнимость или притворность уже сама по себе означает недействительность сделки (ст.170 ГК РФ). Однако недействительность на основании ст.169 ГК РФ, как уже отмечалось, влечет более тяжелые последствия для налогоплательщика, с чем и был связан спор.

Что касается второй части жалобы, КС РФ сослался на свое Определение 138-О, обсуждавшееся выше: «в случае непоступления в бюджет соответствующих денежных средств для установления недобросовестности налогоплательщиков палоговые органы вправе — в целях обеспечения баланса государственных и частных интересов — осуществлять необходимую проверку и предъявлять в арбитражных судах требования, обеспечивающие поступления налогов в бюджет, включая иски о признании сделок недействительными и о взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам».

В результате НПЗ было отказано в приятии к рассмотрению его жалобы.

Таким образом, согласно КС РФ, совершение мнимой (притворной) сделки с целью неуплаты налогов может означать, что она противоречит основам правопорядка и нравственности. Бремя доказывания как мнимости (притворности) сделки, так и того, что ее целью является неуплата налога, остается на налоговом органе.

Как видим, речь здесь не идет о признании сделки ничтожной лишь только потому, что она направлена на уменьшение налогообложения. Действительно, такое признание противоречило бы конституционно-правовой позиции, заявленной в обсуждавшемся выше Постановлении 9-П от 2003г. На самом деле речь идет о том, что сделка, во-первых, сама по себе ничтожная (мнимая, притворная), а во-вторых, направлена на неуплату налога. Результат — признание ее противоречащей основам правопорядка и нравственности, с соответствующими правовыми последствиями.

Таким образом, и это постановление оставляет место для легитимного налогового планирования.

**«ЮКОС»**

Эпохальным прецедентом с точки зрения налогового планирования является дело «ЮКОСа». Речь здесь идет лишь об арбитражном деле (точнее, нескольких делах) о неуплате налогов ОАО «НК ЮКОС», а не об уголовном деле против его руководителей, хотя последнее и было основано в значительной степени на результатах первого. Как мы увидим далее, результаты этого арбитражного дела в значительной степени противоречат выводам, сформулированным в упомянувшимся выше постановлении 9-П КС РФ от 2003г.

Рассмотрим только первое из серии соответствующих судебных дел: решение Арбитражного суда г. Москвы по заявлению МНС РФ о взыскании с ОАО «НК ЮКОС» налогов, пени и штрафа за 2000г. Суть решения состоит в том, что суд поддержал отрицательную оценку налогового органа, данную схеме налоговой оптимизации, применявшейся «ЮКОСом».<sup>10</sup>

Речь идет о классическом приеме налогового планирования — «схеме трансфертного ценообразования». Суть метода состоит в том, что путем заключения сделок между взаимосвязанными лицами и варьирования ценой сделок прибыль всей группы перераспределяется в пользу наименее налогооблагаемых ее элементов. За счет этого общая налоговая нагрузка уменьшается, что и требовалось.

Действующее российское законодательство, подобно законодательству большинства развитых стран, не запрещает сделок трансфертного ценообразования (что вообще сделать было бы технически сложно), однако содержит положения, цель которых — ограничить эффективность этих сделок. А именно, ст.40 НК РФ предусматривает возможность, при выполнении ряда условий, пересчета налога исходя из рыночной цены, но лишь в случае, если фактическая цена сделки отклоняется от нее более чем на 20%. Отметим, что сама сделка при этом не объявляется недействительной. В ряде стран, в том числе в США, действуют гораздо более жесткие правила, допускающие перераспределение налогооблагаемого дохода (в рамках связанной группы лиц) на усмотрение налогового органа, если это необходимо для «правильного» налогообложения; однако в российском праве ничего подобного (пока) нет.

Отметим, что положения самой ст.40 НК РФ были в свое время оспорены в КС РФ ввиду их «неопределенности», но безуспешно: КС РФ отказался принять жалобы к рассмотрению.<sup>11</sup>

«ЮКОС» использовал для минимизации налогов большое количество так называемых «внутренних офшоров», то есть организаций со льготным налогообложением, зарегистрированных по действовавшему в то время законодательству в Мордовии и других регионах РФ. Эти организации приобретали нефть у других организаций группы «ЮКОС», а затем перепродавали ее (сразу или после переработки; напрямую или через ОАО «НК ЮКОС» как агента) по более высокой цене, тем самым аккумулируя прибыль группы в низконалоговом режиме. По-видимому, «ЮКОС» уложился в рамки, предпи-

санные ст.40 НК РФ; во всяком случае, МНС в своей аргументации на данную статью не ссылалось.

Таким образом, аргументация «ЮКОСа» чрезвычайно проста: поскольку закон не нарушен, нет никаких оснований для доначисления налога и санкций.

Претензии МНС сводились к следующему. Во-первых, льготированные организации использовали льготы незаконно. Во-вторых, фактическим владельцем нефти и нефтепродуктов были не они, а ОАО «НК ЮКОС», следовательно, именно у него возникла обязанность по уплате налога с сумм выручки, полученной от их реализации.

Суд поддержал мнение МНС, указав, что ввиду посредственного участия ОАО «НК ЮКОС» во всех операциях и зависимости от него участников операций, собственником нефти и нефтепродуктов являлось именно ОАО «НК ЮКОС».

Как видим, суд не признал сделки зависимых компаний действительными, но, несмотря на это, полностью пересмотрел их гражданско-правовые последствия. (Именно ввиду этого пересмотра и были доначислены налоги ОАО «НК ЮКОС».) Каковы же правовые основания столь экстраординарного шага? Ведь просто факта контроля для этого явно недостаточно?

По мнению суда, основание — недобросовестность налогоплательщика: «Судом не принимается довод ответчика об отсутствии у налоговых органов права на взыскание с ОАО «НК ЮКОС» налогов с сумм выручки, полученной иными организациями. Право налоговых органов предъявлять в судах требования, обеспечивающие поступление налогов в бюджет, при установлении недобросовестности налогоплательщика подтверждается определением Конституционного Суда Российской Федерации в определении от 25.07.2001 №138-О».

Зависимые же компании, согласно решению суда, использовали свои льготы незаконно. Основание — вновь недобросовестность налогоплательщика. Основной довод в пользу недобросовестности — применение льгот не было направлено на укрепление экономики соответствующих территорий.

И, наконец, недобросовестность налогоплательщика стала основанием для фактической отмены судом срока исковой давности. Согласно судебному решению, «исходя из этой презумпции [добросовестности налогоплательщика], нормы налогового законодательства, предоставляющие права либо гарантии добросовестным налогоплательщикам, не могут быть распространены на недобросовестных». Ввиду этого, а также в связи с «фактами затягивания и создания препятствий», суд счел, что срок давности привлечения к налоговой ответственности не был пропущен. Как видим, из данной формулировки следует, что недобросовестный налогоплательщик лишается вообще любых прав и гарантий, предоставленных нормами налогового законодательства. В результате большинство требований МНС было удовлетворено судом. Данное судебное решение было затем в основном подтверждено в апелляционной и кассационной инстанции.

Таким образом, фактически в данном деле не было предъявлено правовой нормы, нарушенной налогоплательщиком. Основным аргументом стала именно его налоговая декларация. Она, согласно решению суда, является необычайно легкой и удобной для восприятия. Чет тотальный пересмотр гражданско-правовых последствий сделок лиц, связанных с этим налогоплательщиком, и фактически отмену срока давности. Конечно, ничья декларация налогоплательщика не является основанием для признания налогоплательщика недобросовестным, а также последовавших из факта недобросовестности выводов, мы в данном решении не находим.

По-видимому, столь расширенная трактовка понятия недобросовестности не соответствует ни практике сложившейся судебной практики, ни конституционно-правовым положениям, ни хотя бы зарпавому смыслу. Как мы видели ранее, вплоть до 2004 г. суды чрезвычайно острожно использовали понятие «недобросовестный налогоплательщик», применяя его лишь в весьма ограниченном ряде случаев. Президиум ВАС применял его лишь в случаях, явно оговоренном КС РФ («жесткость»). Суды более низких инстанций допускали его использование также в случаях «жесткости», но по большей мере. Такая осторожность складывается из самой сути понятия. Применение буквы закона приводит к явному выводу. В деле «ЮКОСа» всякая осторожность заведомо нарушена. Судья не смог никак понять разграничить понятия «жесткость» и «использование наиболее выгодных» форм принятия налоговой декларации, как предусматривает конституционно-правовая позиция КС РФ (см. обоснованное постановление 9-11 от 2003 г.). Судья аргументированно вынес решение, якобы является налогоплательщиком, направленные на снижение налогов, автоматический перевод его в разряд недобросовестных, в связи с чем он лишается вообще вообще каких бы то ни было прав.

Еще до рассмотрения налоговой декларации налогоплательщик, можно считать режиссером (в связи с вопросом применения судами срока давности).

«ЮКОС» обратился в КС РФ с жалобой на нарушение его конституционных прав и свобод. Поскольку понятие его конституционных прав и свобод. Поскольку понятие его конституционных прав и свобод. Поскольку понятие его конституционных прав и свобод.

Составшись на свое предыдущее решение по тому же вопросу, КС РФ вновь признал ст. 113 НК РФ соответствующей Конституции. Вместе с тем КС РФ указал на возможность, при определенных обстоятельствах (непредоставление требуемых документов и предоставление налоговых проверок), приостановления срока давности.

«В связи с этим оспариваемые положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации не могут истолковываться как предусматривающие, что устанавленный срок давности распространяется равным образом на тех налогоплательщиков, которые соблюдают свои обязанности при осуществлении налогового контроля, так и на тех, которые такому контролю не подлежат.

Несколько неожиданно, после того как была отвергнута жалоба самого «ЮКОСа», с такой же, по существу, жалобой в КС РФ обратился Федеральный арбитражный суд Московского округа (ФАС МО), в производстве которого находится дело «ЮКОСа». (Здесь речь идет уже о следующем деле «ЮКОСа», о вынесении постановлений и штрафов за 2001 г.) В данном деле решение о привлечении налогоплательщика к ответственности было принято налоговыми органами по истечении трех лет (срок давности) с момента совершения предположительного правонарушения. Судя, по-видимому, невозможным принять решение по делу без разграничения пересомы: смена законодательства, ФАС МО оспорил в КС РФ возможность ст. 113 НК РФ (о сроке давности) как противоречащие Конституции РФ, а именно по ст. 19 (о равенстве всех перед законом) и ст. 57 (о всеобщей обязанности платить налоги).

Составшись на свое предыдущее решение по тому же вопросу, КС РФ вновь признал ст. 113 НК РФ соответствующей Конституции. Вместе с тем КС РФ указал на возможность, при определенных обстоятельствах (непредоставление требуемых документов и предоставление налоговых проверок), приостановления срока давности.

«В связи с этим оспариваемые положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации не могут истолковываться как предусматривающие, что устанавленный срок давности распространяется равным образом на тех налогоплательщиков, которые соблюдают свои обязанности при осуществлении налогового контроля, так и на тех, которые такому контролю не подлежат.



противодействуют. Применяя их при рассмотрении дел о палоговом правонарушении, суд... вправе, не ограничиваясь одной лишь констатацией пропуска срока давности привлечения налогоплательщика к ответственности, учесть иные обстоятельства, в частности по ходатайству палогового органа проверить, имели ли место неправомерные действия со стороны налогоплательщика, препятствующие нормальному ходу контрольных мероприятий и направленные на их затягивание по времени».

Таким образом, позиция КС РФ носит в некотором смысле двойственный характер: статья НК РФ признана конституционной, по судам разрешено делать из нее исключения.

КС РФ также счел, что срок давности прескарачается с момента оформления акта налоговой проверки, что довольно радикально противоречит существующей в других областях права практике (при которой конечной точкой отсчета служит вступление в силу судебного решения).

Данная позиция разделяется не всеми специалистами по конституционному праву. Так, судья КС РФ А.Л. Копонов в своем особом мнении выразил категорическое несогласие с принятым решением. Во-первых, он считает, что КС РФ неправомерно принял к рассмотрению дело о сроках давности, поскольку тем самым он фактически «вторгся... в компетенцию законодателя». Кроме того, по предмету обращения уже было вынесено решение — вышеупомянутое «отказное» определение Зб-О. Во-вторых, А.Л. Копонов критикует принятое КС РФ постановление и по существу. Он приходит к выводу о том, что конечной точкой отсчета срока давности должно служить лишь вступление в силу решения суда, причем восстановление срока давности «совершенно бессмысленно и недопустимо в публичных отраслях права». Отметив, что аргументы ФАС МО «малоубедительны и явно надуманны», а мотивировочная часть постановления КС РФ является «чередой произвольных и несвязных суждений», А.Л. Копонов приходит к выводу, что КС РФ «допустил беспрецедентное смещение ценностей в сторону публичных, и прежде всего государственных, интересов в пользу репрессивного характера права».

Стоит, впрочем, отметить и положительный момент в постановлении КС РФ: в конце концов, положение о сроке давности было признано конституционным!

Тем не менее, имело со ссылкой на это постановление КС РФ и было окончательно решено обсуждавшееся выше (первое) дело «ЮКОСа» (причем производство по делу специально было приостановлено до окончания рассмотрения вопроса в КС РФ). Президиум ВАС РФ указал, что акт выездной налоговой проверки был составлен 29 декабря 2003г., то есть до истечения трехлетнего срока давности в отношении налогов за 2000г. Соответственно, заявление «ЮКОСа» о пересмотре дела в порядке надзора было оставлено без удовлетворения.<sup>11</sup>

Таким образом, с точки зрения конституционно-правовых аспектов налогового планирования, из актов

КС, относящихся к делу «ЮКОСа», можно сделать следующие выводы. Во-первых, «универсализация» (расширительное истолкование) понятия «недобросовестный налогоплательщик» неконституционна. Во-вторых, несмотря на это, КС РФ счел конституционным неприменение правовой нормы о сроке давности к налогоплательщикам, «противодействующим» налоговому контролю.

### Доктрина «хозяйственной цели»

Подведем некоторые итоги, вытекающие из рассмотренных выше судебных актов. 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 неправомерности. 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 предлагает несколько частных рецептов, применимых в ряде конкретных случаев. В случае уплаты налогов через проблемные банки ключевой признак недобросовестности — целенаправленное осуществление операций через неплатежеспособный банк. Установлено, однако, что сама по себе неплатежеспособность банка — не признак недобросовестности его клиентов, пытающихся заплатить налоги. В случае возмещения экспортного НДС судами также сформулирован ряд признаков недобросовестности, такие как явная согласованность действий всех участников схемы или явная нереальность экспортного контракта. Установлено, однако, что сама по себе неуплата НДС поставщиками экспортера — не признак недобросовестности экспортера.

Никаких более общих правил высшие судебные инстанции не сформулировали. Таким образом, в иных случаях вопрос фактически оставлен на усмотрение суда. Однако универсализация понятия «недобросовестный налогоплательщик» неконституционна.

Все вышесказанное дает налогоплательщикам (и судам) очень мало практических ориентиров в части того, как отличить допустимую налоговую оптимизацию от недобросовестной неуплаты налогов. Одной из попыток восполнить этот пробел является теория, известная как «доктрина хозяйственной цели».

Согласно этой теории, если действия налогоплательщика (например, создание отдельной сбытовой организации в структуре существующего холдинга) преследуют исключительно или в основном цель снижения налогов, они считаются недобросовестными. Это значит, что налог следует пересчитать таким образом, как если бы данные действия не были совершены (например, сделка признается совершенными самой головной холдинговой компанией). С другой стороны, если рас-

смастриваемые действия прежде всего преследуют некоторую хозяйственную цель (например, уменьшение издержек, связанных с реализацией товара) и параллельно ведут к уменьшению налога, они допустимы и не влекут пересчета налогов. Наличие или отсутствие хозяйственной цели может подтверждаться теми или иными экономическими расчетами.

Проиллюстрируем неявное применение «доктрины хозяйственной цели» делом, известным как «дело о картинах великих мастеров».<sup>15</sup>

Согласно материалам дела, общество приобрело более 1000 копий картин «великих мастеров» на общую сумму более 1 млрд. руб. (включая НДС). Спустя несколько дней оно продало все картины за сумму, несомненно превышающую стоимость покупок (примерно на 16 тыс. руб.). Продажа была осуществлена в рассрочку: покупатель должен был уплатить большую часть суммы в течение 2 лет с момента покупки. После этого общество потребовало от налогового органа возместить ему из бюджета НДС по сделке (около 150 млн. руб.).

Несмотря на явную абсурдность всей истории, не совсем ясно, на каком законном основании можно отказать налогоплательщику в его требованиях, формально полностью соответствующих положениям НК РФ (ст. 171). Налоговому органу не удалось доказать, что картин не существовало. Далее, поскольку речь не идет ни об экспорте, ни об оплате поставщику из заемных средств, вся обсуждавшаяся в предыдущих разделах аргументация неприменима, во всяком случае, напрямую.

Суд первой инстанции решил дело не в пользу налогоплательщика, но кассация отменила это решение и обязала налоговый орган возместить НДС обществу. Президиум ВАС рассмотрел дело в порядке надзора. Надзорная инстанция, помимо прочего, подчеркнула следующее.

«Требует оценки и довод инспекции, что целью сделок является получение истребуемой суммы из бюджета, а не прибыли от предпринимательской деятельности, которой признается деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ, ока-

зания услуг. Общество, указывая, что в его обороте находится более одного миллиарда рублей, намеревалось через два года получить от названных сделок 16145 рублей экономической выгоды..., что составляет менее 0,001 процента от суммы сделки. Текущее же требование направлено на получение из бюджета около 150 миллионов рублей».

Таким образом, одним из решающих аргументов стало сопоставление суммы прибыли от сделки и суммы налогового возмещения, что и составляет суть «доктрины хозяйственной цели».

Ввиду вышесказанного, а также ряда других обстоятельств (в частности, директор организации, якобы продавшей картины обществу, заявил, что «не имеет представления» о существовании картин), Президиум ВАС отменил решения нижестоящих судов и направил дело на новое рассмотрение.

Доктрина «хозяйственной цели» (как и доктрина «недобросовестного налогоплательщика» в целом) никак не основана на налоговом законодательстве; более того, доктрина «хозяйственной цели» не сформулирована и в актах КС РФ. Ввиду этого она уязвима для критики как нарушающая принцип определенности в налоговом праве. Несмотря на это, она, как мы видели, в значительной степени взята на вооружение судами (пока негласно), ввиду отсутствия разумных альтернатив.

## Выводы

Период 2004–2005 гг. внес много нового в понимание проблемы разграничения допустимого и недопустимого в налоговой оптимизации. Было существенно уточнено некодифицированное понятие «недобросовестного налогоплательщика». Судебная практика предлагает ряд рецептов, чтобы отличить добросовестного налогоплательщика от недобросовестного. Однако в общем случае эта проблема остается открытой. Более того, намечается тенденция (не закреплённая пока решениями Конституционного Суда) по отказу от данной компетенции в пользу более мягкой доктрины «хозяйственной цели». Однако существующие на этот счет теории не представляются вполне убедительными, пока они никак не подкреплены формулировками налогового законодательства или решениями высших судебных органов.

<sup>15</sup> Будылин С.Л. Оптимизация или уклонение? Конституционные основы налогового планирования — «классический период» // Российская юстиция. 2006. № 10, 2006 г.

<sup>1</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О.

<sup>2</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 20 февраля 2001 г. № 3-П.

<sup>3</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. № 168-О.

<sup>4</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 4 ноября 2004 г. № 324-О.

<sup>5</sup> Письмо ВАС РФ № С5-7/уз-1355 от 11 ноября 2004 г.

<sup>6</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 14 декабря 2004 г. № 4149/04.

<sup>7</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 8 июня 2004 г. № 225-О.

<sup>8</sup> Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 19 марта 2003 г. № КГ-А41/1279-03.

<sup>9</sup> Решение Арбитражного суда г. Москвы от 26 мая 2004 г. по делу № А10-17669/04-109-241.

<sup>10</sup> Определения Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 г. № 441-О; от 4 декабря 2003 г. № 442-О.

<sup>11</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 18 января 2005 г. № 36-О.

<sup>12</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П.

<sup>13</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 4 октября 2005 г. № 8665/04.

<sup>14</sup> Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 9 марта 2004 г. № 12073/03.