

Пределы международной налоговой оптимизации и риски российского налогоплательщика

С.А. БУДЫЛИН,
старший юрист компании Roche & Duffay

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 или аккумуляции в низконалоговых юрисдикциях процентного и дивидендного дохода, а также дохода в виде лицензионных выплат (роялти) за использование интеллектуальной собственности группы. Так, финансирование российских компаний, входящих в международный холдинг, может осуществляться через предоставление займов нидерландской компанией, являющейся участником того же холдинга. При этом проценты, выплачиваемые российской организацией, являются для нее расходом, уменьшающим налогооблагаемую прибыль, а в Нидерландах при определенных условиях процентный доход подлежит льготному налогообложению¹. 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, пере-

ход предпринимателя на упрощенную систему налогообложения), и именно тогда она обычно называется налоговой оптимизацией. Незаконная минимизация (например, утаивание налогооблагаемого дохода) является правонарушением и в российской терминологии именуется неуплатой налогов 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. В праве большинства стран, включая Россию, сохраняются нормы, писанные или неписанные, специально направленные на то, чтобы применительно к конкретным ситуациям ограничить возможности налоговой минимизации или сделать ее неосуществимой.

Важнейшая задача налогового планирования: 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 (так называемое избирательное правосудие). В результате оптимизация налогообложения неизбежно сопряжена с налоговыми рисками, т. е. 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

¹ См.: Будылин С.А. Нидерланды: налоговая реформа 2007 года // Российская юстиция. 2006. № 12. С. 60.

правило, невозможно, если только не отказаться от минимизации как таковой.

В связи с вышеизложенным рассмотрим положения российского права, имеющие своей целью ограничение возможностей по налоговой минимизации, применительно к международной коммерческой деятельности (в рамках международных групп компаний), однако ограничимся «внутренними» нормами российского права. Наиболее важными в этом контексте представляются *общие «антитрансфертные» нормы; специальные нормы, касающиеся ограничения на сумму выплачиваемых процентов; неcodифицированные доктрины недобросовестного налогоплательщика и неcodнованной налоговой выгоды.*

Общие «антитрансфертные» положения налогового законодательства Российской Федерации

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

- 1) сделки между взаимозависимыми лицами;
- 2) товарообменные (бартерные) операции;
- 3) внешнеторговые сделки;
- 4) значительные (более чем на 20%) колебания цен, применяемые налогоплательщиком непродолжительное время.

В указанных случаях, но при условии если цена сделки отклоняется от рыночной цены более чем на 20%, налоговый орган имеет право пересчитать цену к рыночной с соответствующим доначислением налога и пеней. Рыночная цена определяется в тексте ст. 40 НК РФ. 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.

Статья 40 НК РФ не запрещает трансфертное ценообразование как таковое даже между взаимозависимыми лицами, но ограничивает его эффективность путем введения предела отклонения цены от рыночной (20%). В этом российское законодательство отличается от законодательства многих других стран, где в сделках между взаимозависимыми лицами никаких допусков для отклонения цены от рыночной не предусматривается. Вместо этого в международной практике широко применяется правило «вытянутой руки», гласящее, что сделки между взаимозависимыми 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 ст. 40 НК РФ в случае выхода цены за разрешенные рамки сделка не аннулируется, а лишь пересматриваются ее налоговые последствия¹.

Риски, вносимые нормой ст. 40 НК РФ, легко контролируемы, так как для их устранения достаточно урегулировать чрезмерное отклонение цен от рыночных (хотя некоторая неопределенность существует с исключением самой рыночной цены). Возникает ряд вопросов и 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 Российской Федерации устанавливает специфические ограничения на сумму выплачиваемых процентов. Соответствующие положения содержатся в ст. 269 НК РФ. Первая часть статьи устанавливает общие ограничения, вторая — специальные, применимые в случае контролируемой задолженности (займов от материнской зарубежной компании).

Общие ограничения. Статья 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 (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ). Однако закон (п. 1 ст. 269 НК РФ) ограничивает сумму процентов, принимаемых в качестве расходов.

Проценты признаются расходом, если их размер существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым

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

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% и более. (Имеются в виду проценты, но не процентные пункты: так, если средний уровень — 10%, то допустимое отклонение от него составляет 2%.)

Есть значительная неопределенность относительно того, какие условия считать сопоставимыми. Статья 269 НК РФ указывает, что сопоставимыми считаются обязательства, выданные в одной валюте на те же сроки в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения. Некоторые разъяснения на этот счет можно найти в письмах Минфина России¹. Несмотря на то, что НК РФ говорит о среднем уровне процентов, на практике используется средневзвешенный уровень, т. е. усредненный с учетом сумм сопоставимых обязательств.

Часто 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 Центробанка РФ по рублевым обязательствам и 15% — по обязательствам в иностранной валюте.

Контролируемая задолженность. 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 иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более чем 20% 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 либо иным образом обязуются обеспечить исполнение долгового обязательства российской организации.

Косвенное владение понимается как владение через цепочку дочерних организаций (это понятие законом явно не определено). Понятие аффилированности позаимствовано из антимонопольного законодательства (ст. 4 Закона РСФСР от 22.03.1991 № 948-1 «О конкуренции

и ограничении конкуренции в хозяйственной деятельности на товарных рынках»). Принадлежит 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 3 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 обязательствам организации. 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 чем 20% уставного капитала российской организации-заемщика.

Отметим, что, например, налоговое соглашение России и Германии содержит положение, фактически отменяющее действие поло-

¹ См., например, письма Минфина России от 05.03.2005 № 03-03-01-04/2/35; от 23.06.2005 № 03-03-04/2/13; от 27.08.2004 № 03-03-01-04/1/20 (не являются нормативными актами).

жения НК РФ о контролируемой задолженности (т. е. проценты по любой задолженности подлежат неограниченному вычету, если соответствуют правилу «вытянутой руки»)¹. Однако в соглашениях с большинством других стран подобного положения нет.

Судебная доктрина недобросовестного налогоплательщика

До сих пор речь шла об ограничениях, установленных непосредственно НК РФ. В принципе, согласно букве закона налоги и сборы, как и обязанности по их уплате, устанавливаются исключительно НК РФ 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 НК РФ. Хотя суды в России 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 — добросовестные и недобросовестные. 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 отсутствует².

Данный принцип с точки зрения теории восходит к гражданско-правовым понятиям добросовестности и злоупотребления правом: суд может отказать злоупотребляющему правом лицу в защите принадлежащего ему 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 злоупотребле-

ния 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. 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 распространяется правовая позиция КС РФ, 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»³.

В результате неcodифицированный принцип недобросовестного налогоплательщика получил, по существу, силу конституционной нормы и довольно широко распространился в практике арбитражных судов по делам о «лжеуплате» налогов⁴, а также о возмещении НДС при «лжеэкспорте»⁵. В иных ситуациях этот принцип почти не применялся.

Исключением стало дело ЮКОСа (арбитражное дело о неуплате налогов за 2000 год)⁶. Речь шла о схеме трансфертного ценообразования: нефть и нефтепродукты реализовывались через организации в Мордовии, подлежащие в то время пониженному налогообложению. Однако налоговый орган не ссылаясь на ст. 40 НК РФ (по-видимому, ЮКОС уложился в предписанные нормой 20% отклонения цены от рыночной). Вместо применения ст. 40 НК РФ схема была объявлена недобросовестной. Это понятие было истолковано чрезвычайно широко, в связи с чем налоги были пересчитаны, невзирая на формальные правила их исчисления и даже сроки исковой давности⁷. В конечном счете это решение с некоторыми модификациями было одобрено во всех инстанциях вплоть до надзорной⁸.

Сам КС РФ неоднократно возвращался к доктрине недобросовестного налогоплательщика, стремясь ограничить область ее применимости. В частности, было установлено, что сама по себе налоговая минимизация не является

¹ См. п. 3 Протокола к Соглашению между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германии от 29.05.1996 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество»; постановление ФАС Московского округа от 25.07.2005 № КА-А40/6616-05 (суммы процентов, которые выплачивает российская компания своему участнику — резиденту ФРГ, подлежат неограниченному вычету при определении налогооблагаемой прибыли в России).

² См. подробнее: Будылин С.Л. Оптимизация или уклонение? Конституционные основы налогового планирования // Российская юстиция. 2006. № 10. С. 48; Он же. Добросовестный или недобросовестный? Конституционные основы налогового планирования — новейшие тенденции // Там же. 2006. № 11. С. 36.

³ Определение КС РФ от 25.07.2001 № 138-О.

⁴ См., например, постановления Президиума ВАС РФ от 22.10.2002 № 10515/01; от 09.01.2002 № 2635/01; от 22.10.2002 № 9448/01.

⁵ См., например, постановления Президиума ВАС РФ от 06.07.2004 № 2860/04; от 22.03.2005 № 15909/04; от 25.10.2005 № 4553/05.

⁶ См. решение Арбитражного суда г. Москвы от 26.05.2004 по делу № А40-17669/04-109-241.

⁷ Подробнее об этом см.: Будылин С.Л. Добросовестность и недобросовестность налогоплательщика // Налоговые споры: теория и практика. 2004. № 10. С. 3.

⁸ См. постановление Президиума ВАС РФ от 04.10.2005 № 8665/04.

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»¹. 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»². В связи с самым делом ЮКОСа было указано: «Осуществленная Арбитражным судом города Москвы универсализация выводов, содержащихся в Определении Конституционного суда Российской Федерации от 25 июля 2001 года № 138-О, недопустима... Определение Конституционного суда Российской Федерации от 25 июля 2001 года № 138-О не может служить основанием для лишения заявителя гарантий, установленных статьей 113 Налогового кодекса Российской Федерации [определяющей срок исковой давности]»³. Вместе с тем КС РФ указал на возможность при определенных обстоятельствах (непредставление требуемых документов и противодействие налоговой проверке) приостановления срока давности⁴.

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

Судебная доктрина необоснованной налоговой выгоды

В 2006 году Высший арбитражный суд РФ предпринял 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 уз-

кой доктрины — доктрины необоснованной налоговой выгоды⁵.

Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 было названо «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее — Постановление). Оно вводит в налоговое право России новые понятия: «обоснованная (необоснованная) налоговая выгода», «подлинное экономическое содержание» (операции налогоплательщика) и «цели делового характера». В НК РФ эти понятия не встречаются.

Суть сформулированных в Постановлении правил состоит в следующем. При разрешении налоговых споров презюмируется добросовестность налогоплательщика и, соответственно, обоснованность полученной им налоговой выгоды (т. е. уменьшения размера налоговой обязанности). Однако налоговый орган может доказать, что полученная налогоплательщиком налоговая выгода является необоснованной.

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

- для целей налогообложения приняты 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 реальной предпринимательской или иной экономической деятельностью;
- невозможность 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, т. е. 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;
- операции с товаром, который не произведен или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета;

¹ Постановление КС РФ от 27.05.2003 № 9-П.

² Определение КС РФ от 16.10.2003 № 329-О.

³ Определение КС РФ от 18.01.2005 № 36-О.

⁴ См. постановление КС РФ от 14.07.2005 № 9-П.

⁵ Подробнее см.: Будылин С.Л. Обоснована ли налоговая выгода? Доктрина деловой цели в налоговом праве России и зарубежных стран // Российская юстиция. 2007.

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

Кроме того, ВАС РФ приводит ряд признаков, которые не доказывают необоснованность налоговой выгоды сами по себе, но могут свидетельствовать о такой необоснованности в совокупности с другими обстоятельствами. Именно эти признаки ранее широко использовались налоговыми органами и судами для признания налогоплательщика недобросовестным. К таким признакам отнесены 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;
- проведение расчетов с использованием одного банка;
- совершение транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;
- использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

Постановления Пленума ВАС РФ по вопросам ведения заседаний обязательны для всех арбитражных судов¹. Ввиду этого Постановление, по существу, имеет в системе арбитражных судов силу закона наравне с НК РФ. В дальнейшем доктрина нашла применение в конкретных решениях надзорной инстанции² и нижестоящих судов³.

Доктрина необоснованной налоговой выгоды гораздо уже доктрины недобросовестного налогоплательщика в том смысле, что она предлагает конкретный рецепт определения обоснованности налоговой выгоды. Если дан-

ная 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 РФ⁴. Это значит, что доктрина неприменима, например, к схемам трансфертного ценообразования (регулируемым ст. 40 НК РФ) или выплаты процентов (определяемым ст. 269 НК РФ). Некоторые авторы также полагают, что неcodифицированные нормы могут использоваться лишь для требования уплаты недоимки, но не для наложения взыскания⁵. Однако обе эти теории, несмотря на их логическую убедительность, не подтверждены российской судебной практикой.

Налоговые риски российского налогоплательщика, связанные с международной налоговой оптимизацией

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

К первой группе 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.

¹ Пункт 2 ст. 13 Федерального конституционного закона от 28.04.1995 № 1-ФКЗ «Об арбитражных судах в Российской Федерации».

² См.: постановление Президиума ВАС РФ от 11.09.2007 № 16609/06 по делу № 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 № 2236/07 по делу № А40-11992/06-143-75 (дело PricewaterhouseCoopers: выплаты в адрес аффилированной иностранной компании не являются сами по себе экономически обоснованными, необходимо исследование доказательств о соответствии законодательству учетных документов); постановление Президиума ВАС РФ от 03.04.2007 № 15255/06 по делу № А65-29335/2005-СА1 32 (неуплата НДС поставщиком налогоплательщика не является доказательством необоснованности налоговой выгоды налогоплательщика); определение ВАС РФ от 10.10.2007 № 9991/07 по делу № А40-1518/06-75-15 (процентные расходы по кредиту, использованному на капиталовложение в виде приобретения акций, экономически обоснованны).

³ См., например, постановление ФАС Московского округа от 03.09.2007, 10.09.2007 № КА-А40/8959-07 по делу № 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).

⁴ См.: Пепеляев С. Деловая цель сделки // Корпоративный юрист. 2007. № 3.

⁵ См.: European Court of Justice. Halifax v. Commissioners, Case C-255/02 (согласно решению Европейского суда, «признание практики недобросовестной должно вести не к наказанию (penalty), для которого была бы необходима ясная и недвусмысленная правовая основа», а лишь к уплате недоимки).

Ко второй категории относятся, в частности, риски, связанные с оценкой экономической оправданности тех или иных затрат налогоплательщика. Согласно закону только экономические 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, в конечном счете представляет собой оценочную категорию. Следовательно, исход судебного разбирательства не всегда легко предсказуем¹.

Ко второй категории относятся также риски, связанные с оценкой «рыночности» цен сделок для целей применения «антитрансфертных» положений российского законодательства. Рыночный характер цен подлежит доказыванию на основе информации о фактических ценах сделок с идентичными товарами на сопоставимых условиях (пункты 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 субъективна².

К этой же категории относятся риски, связанные с возможностью признания налогоплательщика недобросовестным, а налоговой выгоды — необоснованной. 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, т. е. на наличии или отсутствии экономического обоснования деятельности налогоплательщика. Тем не менее и в этом случае результат возможного судебного разбирательства, вообще

говоря, не вполне предсказуем, ибо 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 неуплате налогов за 2000 год было решено на основе доктрины недобросовестного налогоплательщика, введенной в правовой оборот КС 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.

Российское право предусматривает ограничения на допустимые приемы налоговой оптимизации. Существуют как кодифицированные ограничения (статьи 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, они принципиально неустраняемы. 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.

¹ См., например, постановление Девятого Арбитражного апелляционного суда от 15.02.2007 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 договоры с аффилированной российской пивоваренной компанией с оплатой 0,1% от дохода от реализации пива; суд счел затраты первой организации экономически необоснованными).

² См., например, постановление ФАС Северо-Западного округа от 06.10.2005 № 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).