СПОСОБЫ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЮ ПРАВОМ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ И В РОССИИ

Известно, что значительное количество налоговых споров вызывают нечеткость законодательно закрепленных дефиниций и наличие правовых пробелов. Кроме того, законодательство двойственно оценивает деятельность налогоплательщика по минимизации налоговых платежей. С одной стороны, лица, незаконно уменьшающие размер налоговых платежей, подвергаются юридической ответственности, а с другой - основа налогового планирования заложена в самом законодательстве, поскольку предусматривает неодинаковые налоговые режимы для различных ситуаций, допускает выбор метода исчисления налоговой базы, предусматривает льготы .

Проблемы защиты добросовестного налогоплательщика и средства противодействия злоупотреблению правом в сфере налогообложения не получили развернутой регламентации в действующем налоговом законодательстве.

Феномен "злоупотребление правом" известен человеческой цивилизации очень давно - вопрос о нем традиционно рассматривался в рамках цивилистики еще римскими юристами. В том или ином виде запрет злоупотребления правом устанавливается в большинстве правовых систем, но при этом само понятие "злоупотребление правом" законодательно четко не формулируется, оставляя разрешение вопроса об отнесении действий лица к злоупотреблению правом в каждом конкретном случае на усмотрение суда, оценивающего подобные действия с позиций добрых нравов, разумности и справедливости.

Конституционный Суд в Постановлении от 27 мая 2003 г. N 9-П указал, что 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. Таким образом, Конституционным Судом признана возможность использования налогоплательщиком законных способов минимизации налогового оклада. Но в связи с этим встает вопрос о противодействии государства незаконному уменьшению подлежащей уплате в бюджет суммы налога или увеличению суммы, подлежащей возмещению (вычету). В этой связи интересно рассмотреть и опыт зарубежных правовых систем.

Государство посредством нормативного регулирования и налогового контроля прямо или косвенно влияет на действия, совершаемые налогоплательщиками с целью минимизации своих налоговых обязательств.

Такие методы воздействия условно можно классифицировать на три вида: 1) законодательные ограничения; 2) меры административного воздействия, применяемые при нарушении налогоплательщиком налогового законодательства; 3) специальные судебные доктрины.

К законодательным ограничениям можно отнести прежде всего меры, направленные на предотвращение уклонения от уплаты налогов: установление обязанностей субъекта при регистрации в налоговом органе в качестве налогоплательщика; представление сведений и документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, установление ответственности за нарушения налогового законодательства. Такие законодательно установленные ограничения представляют собой, по сути, совокупность обязанностей налогоплательщика.

В ряде стран существуют специальные "штрафные налоги" (penalty taxes), применяемые к налогоплательщику в специально установленных случаях. Один из таких налогов - налог за неразумное аккумулирование прибыли корпорацией (the penalty tax on improper accumulations of earnings) - применяется в США в случаях, когда корпорация уклоняется от распределения дивидендов, аккумулируя прибыль на цели, признаваемые "неразумными" (unreasonable needs), например для последующего предоставления займов акционерам корпорации или предоставления им возможности использовать средства корпорации для их собственной выгоды и т.д.

Другой налог такого рода - налог на личные холдинговые компании (the personal holding company penalty tax) - применяется с целью ограничить использование корпораций в качестве "чековых книжек" (рау-pocket corporations, т.е. корпораций, учреждаемых с целью совершения операций с ценными бумагами для ее учредителей) или в качестве "инкорпорированных талантов" (корпораций, учреждаемых для распоряжения способностями ее владельца - спортсмена, актера, музыканта и т.п.). Популярность использования в подобных целях корпораций обусловливается значительным разрывом в уровне ставок налогообложения доходов физических лиц и корпораций .

К законодательным ограничениям в российском законодательстве можно отнести, например, следующие нормы, устанавливающие тот или иной порядок выполнения обязанностей или получения льгот: ст. 165, п. 7 ст. 166, ст. 173 НК РФ, - и иные аналогичные нормы, направленные на воспрепятствование необоснованным потерям налоговых поступлений.

Меры административного воздействия, применяемые налоговыми органами, являются своего рода инструментами, с помощью которых достигается оперативное вмешательство налоговых органов в деятельность налогоплательщиков, направленную на уклонение от уплаты налогов.

Налоговые органы вправе требовать от налогоплательщиков соблюдения налогового законодательства, а именно: своевременной и правильной уплаты налогов, представления документов, подтверждающих право на льготы, и др. Они могут требовать объяснения и проводить проверки соблюдения налогового законодательства, применять санкции за нарушения налогового законодательства и т.д.

В мировой судебной практике при разрешении дел, связанных с предполагаемым уклонением от уплаты налогов, был выработан ряд судебных доктрин, позволяющих определить предел правомерного поведения налогоплательщика при осуществлении им налогового планирования и позволяющие в определенных ситуациях изменить налоговые последствия совершенных сделок. Рассмотрим эти доктрины подробнее.

До второй половины ХХ в. при рассмотрении споров между налогоплательщиками и налоговыми органами применялся так называемый вестминстерский подход.

Суть данной доктрины заключается в том, что налоговые органы вправе взыскать налоги с налогоплательщика исходя из правовой формы действий, предпринятых налогоплательщиком (например, формы сделок), и их правовых последствий. Налогоплательщик вправе организовывать свои дела таким образом, чтобы получать максимальную налоговую экономию, при этом суды обязаны признавать законность таких действий налогоплательщика и соответствующих правовых последствий. Данный подход исходит из того положения, что мотив и цель совершения сделки не имеет значения для ее налоговых последствий, которые определяются формой сделки.

Как очевидно, данный подход ставит интересы налогоплательщика выше интересов государства и не обеспечивает защиту государственных интересов от злоупотребления со стороны налогоплательщиков и соответственно от потерь налоговых доходов бюджетом. Поэтому в последнее время безоговорочное применение "вестминстерского" подхода признано недопустимым, и суды, оценивая существо и форму сделок, рассматривают преследуемые налогоплательщиком цели. Так, если налоговая экономия сопутствует хозяйственному результату, то налоговые последствия определяются исходя из формы сделки. Если же действия налогоплательщика направлены исключительно на минимизацию налогов, то такие действия налогоплательщика считаются неприемлемыми и для изменения налоговых последствий совершенных сделок применяются специальные судебные доктрины.

Большинство авторов в настоящее время выделяет три такие доктрины: "существо над формой", "деловая цель" и "сделки по шагам" .

Доктрина "существо над формой" (equity above the form) состоит в том, что юридические последствия, вытекающие из сделки, определяются в большей степени ее существом, нежели формой. То есть если форма сделки не соответствует отношениям, которые фактически реализуются между сторонами по сделке, то налоговые последствия определяются в соответствии с реально возникшими между сторонами отношениями (существо сделки).

Некоторые авторы высказывают позицию, что механизмом реализации доктрины "существо над формой" в России являются нормы ГК РФ (ст. ст. 168, 170), предусматривающие ничтожность мнимых и притворных сделок. Данное мнение является, на наш взгляд, спорным по следующим основаниям.

В силу ч. 1 ст. 167 Гражданского кодекса РФ недействительная сделка не влечет юридических последствий, за исключением тех, которые связаны с ее недействительностью. Следовательно, недействительность гражданско-правовой сделки влечет последствия (в виде двусторонней реституции, односторонней реституции и недопущения реституции), которые являются юридически значимыми для сторон данной сделки как участников гражданского оборота.

Согласно п. 1 ст. 44 Налогового кодекса РФ обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных Кодексом или иным актом законодательства о налогах и сборах. Надлежащее исполнение прекращает налоговую обязанность (пп. 1 п. 3 ст. 44 Налогового кодекса РФ).

Исполнение налоговой обязанности не является прямым результатом (последствием) совершения гражданско-правовых сделок, следовательно, недействительность гражданско-правовой сделки не влечет автоматического изменения объема прав и обязанностей участников налоговых правоотношений.

Таким образом, признание обязанности налогоплательщика неисполненной и взыскание в доход бюджета сумм налоговых платежей в силу ст. 167 Гражданского кодекса РФ не является последствием недействительности ничтожной гражданско-правовой сделки.

В то же время юридическая квалификация сделки в соответствии с п. 1 ст. 45 НК РФ может быть осуществлена в судебном порядке по иску налогового органа о взыскании недоимки или налоговой санкции. Налоговые органы для взыскания налога в данном случае должны обратиться в суд и доказать обоснованность изменения ими юридической квалификации соответствующих сделок. Признания сделки недействительной (как, например, притворной или мнимой) при этом не требуется .

Доктрина "деловая цель" (business purpose) состоит в том, что сделка, направленная исключительно на уменьшение налогов, но не имеющая под собой разумной, экономически обоснованной, необходимой и достаточной деловой (хозяйственной) цели, может быть признана недействительной. При этом для предупреждения уклонения от уплаты налогов получаемая налоговая экономия не признается деловой целью сделки.

Например, согласно ст. 11 Директивы ЕЭС "О слияниях" налоговые преимущества, предусмотренные для компаний, участвующих в слияниях, поглощениях или иных преобразованиях, не предоставляются, если установлено, что основной целью или даже одной из них, преследуемых сторонами при реорганизации, было уклонение от уплаты налогов или избежание (обход) налогов. Если налоговый орган продемонстрирует, что действия, предпринимаемые сторонами, не обусловлены разумными соображениями (valid commercial reasons), такими как рационализация коммерческой деятельности, приближение производства к рынку сырья или рабочей силы и т.п., то презюмируется, что данная сделка имела своей основной целью уклонение от уплаты налогов или избежание налогов. Бремя доказывания обратного возлагается на участников сделки.

Отдельные идеи данной доктрины можно увидеть в действующем законодательстве РФ. Например, п. 8 ст. 50 НК РФ предусмотрено, что если реорганизация была направлена на неисполнение обязанности по уплате налогов, то по решению суда выделившиеся юридические лица могут солидарно исполнять обязанность по уплате налогов реорганизованного лица.

Доктрина "сделки по шагам" заключается в том, что суд при рассмотрении конкретной сделки рассматривает реально достигнутые результаты сделки, не принимая во внимание промежуточные притворные сделки, заключенные с целью минимизировать налоговые последствия главной сделки.

Так, налогоплательщики нередко дробят сделку, связанную с существенными налоговыми последствиями, на ряд промежуточных сделок, позволяющих достичь требуемого результата с гораздо меньшими налоговыми последствиями. При этом при применении доктрины "сделка по шагам" налоговые органы могут пытаться доказать, что разделение единой сделки на ряд промежуточных "шагов", совершаемых с незначительными временными промежутками, имело своей целью лишь уклонение от уплаты налогов. В результате налоговые органы могут оспорить льготы, на которые рассчитывали стороны при дроблении сделки, потребовать от налогоплательщиков доплаты налогов и применить меры ответственности за уклонение от уплаты налогов.

Последняя доктрина в отличие от первых двух пока не нашла широкого применения в судебной практике Российской Федерации.

Кроме вышеуказанных доктрин в налоговом законодательстве некоторых стран для оценки добросовестности действий налогоплательщика и иных лиц, участвующих в налоговых отношениях, широко используется понятие "злоупотребление правом". В юридической доктрине определяется, что злоупотребление правом (abus de droit) - это результат юридических построений, производимых с целью полного или частичного освобождения от налога . В принципе, использование данного понятия в отдельных правовых системах для разрешения налоговых споров можно отнести к одной из вышерассмотренных судебных доктрин.

Например, во Франции установлено, что не могут препятствовать осуществлению полномочий налоговой администрации действия, скрывающие истинную природу договора или соглашения с помощью оговорок, которые прикрывают либо получение, либо передачу прибылей (поступлений). При рассмотрении дела администрация вправе установить истинный характер договора (ст. L 64 Свода фискальных процедур (Livre des procedures fiscales), действующего во Франции с 1 декабря 1982 г.).

Наряду с конструкцией злоупотребления правом в зарубежной судебной практике используется понятие "анормальные" акты управления (acte anormal de gestion). Согласно практике Государственного Совета Франции под ними понимаются действия, связанные с переложением расхода или затрат на счет организации, или действия, которые лишают ее (организацию) поступлений (при этом соответствующие действия не могут быть оправданы интересами коммерческой деятельности). В частности, расцениваются как "анормальные" акты управления операции, проводимые в интересах должностных лиц организации (например, передачи имущества предприятия по цене ниже его реальной стоимости), экономически неоправданные операции, совершенные в интересах третьих лиц, или также отказ предприятия от прибыли (например, беспроцентная ссуда). Суммы, о которых идет речь, с одной стороны, включаются в облагаемые прибыли, а с другой - облагаются налогом на доход (имеется в виду доход получателя выгоды от акта "анормального" управления).

В Российской Федерации также есть нормы, направленные на недопущение актов "анормального" управления, в частности ст. 40 НК РФ, предоставляющая налоговым органам право контроля правильности применения цен в определенных случаях.

В зарубежном налоговом праве существуют так же специальные механизмы, позволяющие добросовестному налогоплательщику защитить себя от притязаний налоговых органов.

Например, во Франции существует специальный консультативный орган - консультативный комитет по злоупотреблению правом, который состоит из государственного советника, советника кассационного суда, профессора юридического факультета и начальника налогового управления. В данный комитет могут обратиться как налогоплательщик, так и администрация. От мнения комитета зависит распределение бремени доказательств. В том случае, если мнение комитета неблагоприятно для налогоплательщика, то бремя доказательств (отсутствия злоупотребления) ложится на налогоплательщика.

Кроме того, существует процедура так называемого фискального рескрипта (rescrit fiscal), которая предоставляет всякому налогоплательщику возможность направить администрации запрос о правомерности операции, которую он намеревается осуществить в будущем. То есть любой налогоплательщик может получить письменную консультацию в налоговой администрации до заключения контракта или соглашения, предоставив ей все необходимые документы. Администрация должна в ответе указать, усматриваются ли в операции, по ее мнению, признаки злоупотребления правом. Срок для ответа, которым располагает администрация, составляет шесть месяцев. Если в указанный срок ответ налогоплательщику не дан, то он имеет основания полагать, что соответствующее соглашение правомерно. Если администрация не высказала никаких возражений или если не ответила в срок, она лишается возможности в дальнейшем настаивать на квалификации соответствующей операции как действия, направленного на злоупотребление правом.

В США имеется процедура аналогичного характера (ruling), которая проявляет себя в двух аспектах: 1) толковании налоговых нормативных актов, которые публикуются администрацией (revenue ruling) и которые сходны с административными инструкциями; 2) письменном ответе администрации налогоплательщику (private ruling), предварительно обратившемуся с запросом о сделке, которую он намеревался заключить. Рекомендации, высказанные в письменных ответах администрации, фактически применяются в отношении всех аналогичных ситуаций .

Аналогичные процедуры имеются в налоговом законодательстве и многих других стран.

В России аналогом данной процедуры являются нормы пп. 2 п. 1 ст. 21 и пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ, которые закрепляют право налогоплательщика получать от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах. Выполнение письменных разъяснений налогового органа исключает вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения.

Однако согласно действующему законодательству однажды высказанная налоговым органом позиция, например в письменном разъяснении, данном налогоплательщику, не препятствует данному органу в дальнейшем отступить от нее и настаивать на ином толковании соответствующих правовых норм. Таким образом, добросовестный налогоплательщик, действующий в соответствии с разъяснениями налогового органа, не застрахован от изменения правоприменительной практики и изменения налоговых последствий, совершенных в соответствии с разъяснениями налогового органа сделок.

В мировой практике в настоящее время разработаны различные способы противодействия злоупотреблениям в сфере налогообложения, апробированные на практике в течение достаточно длительного периода времени и подтвердившие ту или иную степень эффективности. В налоговом законодательстве России данные доктрины и процедуры развиты не достаточно, что не позволяет налоговым органам достаточно эффективно бороться с деятельностью недобросовестных налогоплательщиков, направленной на минимизацию налоговых платежей, и иными злоупотреблениями в сфере налогообложения. Поэтому существует необходимость законодательного закрепления аналогичных процедур и в отечественном законодательстве и не только с целью увеличения эффективности борьбы с деятельностью недобросовестных налогоплательщиков, но и в целях закрепления большей определенности налоговых правоотношений и стабильности правоприменительной практики.

**Литература**

См.: Мачехин В.А. Налоговый кодекс и налоговое планирование // Законодательство. 1999. N 10.

Шикана как правовая категория в гражданском праве: Автореф. дис. канд. юрид. наук. Ростов-на-Дону, 2001. 27 с.

Жестков С.В. Правовые основы налогового планирования. М., 2002. С. 40 - 41.

Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. С. 594 - 596.