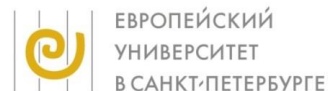




Законное налоговое планирование или уклонение от уплаты налогов: пределы административной переоценки хозяйственных решений

Аналитическая справка по результатам экспертного опроса

анализ данных и подготовка справки:



Подготовил Кирилл Титаев

Санкт-Петербург 2019

Настоящий текст может свободно и без получения особого разрешения правообладателя распространяться в электронном виде при условии, что копирование и/или распространение не преследует целей извлечения прибыли, сохраняется указание имен авторов и правообладателя и не модифицируется, включая конвертацию в другие форматы файлов, оригинальная электронная версия издания, которую можно загрузить с сайта — rgplaw.ru.

© Пепеляев Групп, Кирилл Титаев

EXECUTIVE SUMMARY | ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ

Исследование проводилось в апреле-мае 2019 года. Экспертам в виде формализованного опросника были предложены описания ряда проблемных ситуаций в сфере налогового регулирования. Эксперты могли выбирать одно из предложенных решений. Опрос был организован в два этапа. На первом этапе голосование проходило через заполнение онлайн-формы. Эксперты получали доступ по специальному приглашению. В опросе приняло участие 24 эксперта. На втором этапе голосование проходило в рамках дискуссии, прошедшей среди заинтересованных участников Петербургского международного юридического форума. В голосовании (по разным вопросам) приняло участие 63 эксперта. Кроме той же информации, что получали эксперты первой волны, эксперты в аудитории имели возможность выслушать краткие комментарии специалистов к большинству проблем.

Вариация ответов, представленные данные экспертов соответствуют всем требованиям к экспертным опросам – эксперты обладают квалификацией по теме опроса, ответственно и содержательно отнеслись к заполнению формы (см. раздел Методические замечания). Таким образом, результаты опроса представляют общую картину позиций экспертного сообщества по изучаемой теме (см. раздел Результаты). Полученные подвыборки анализировались совокупно.

По итогам опроса можно описать основные точки консенсуса (в экспертных опросах консенсусом можно считать ситуацию, в которой доминирующая точка зрения вызывает согласие 75-85% экспертов (в зависимости от количества вариантов ответа)).

- Существует консенсус по поводу того, что существующее использование в налоговых спорах понятия «формальный документооборот» требует реформы. Оно либо не должно использоваться, либо должно быть закреплено законодательно.
- Если рассматривать ситуацию, когда деловая и налоговая цели сделки должны быть разделены, полагают эксперты, то в этом случае такие критерии должны устанавливаться законом или же вырабатываться судами. Недопустимо установление таких критериев органами исполнительной власти.
- Все эксперты согласны с тем, что выбор способа достижения деловой цели – это исключительная прерогатива налогоплательщика и административные органы не могут вмешиваться в этот процесс.
- Также эксперты согласны в том, что если выбранный способ достижения деловой цели позволяет достичь минимального налогового бремени, то сам по себе этот факт не свидетельствует о злоупотреблении правом.
- В сложных ситуациях, полагают эксперты, когда деловая цель сделки не была достигнута, то в получении налоговой выгоды если и может быть отказано, то только в тех случаях, когда в судебном порядке доказано, что в существующей практике деловая цель и не могла быть достигнута выбранным способом (таким образом, единственной целью сделки было получение налоговой выгоды).
- Наконец, если несмотря на консолидированную позицию экспертов будет идти речь об учете бюджетных интересов государства при выборе способа достижения деловой цели, то критерии учета бюджетных интересов должны быть закреплены законодательно.

По остальным вопросам, предложенным для обсуждения нельзя говорить о консенсусе экспертов.

ОГЛАВЛЕНИЕ

МЕТОДИЧЕСКИЕ ЗАМЕЧАНИЯ	5
Экспертный опрос – особенности метода	5
Техника анализа и качество данных	6
РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ	7
Общая вводная	7
«Формальный документооборот»: правовое понятие или ярлык?	7
Деловая или налоговая цели сделки: допустима ли конкуренция между ними?	10
Деловая цель сделки или способ ее достижения: что оценивается на практике?	13

МЕТОДИЧЕСКИЕ ЗАМЕЧАНИЯ

Экспертный опрос – особенности метода

Исследование проводилось методом экспертного опроса. Экспертом считается человек, который обладает профессиональными познаниями в конкретной области и, в случае практических правовых вопросов (как в данном случае) имеет профессиональный опыт в этой сфере. Экспертам было предложено три дискуссионные темы, по каждой из которых было задано три – четыре вопроса. Вопросы были сформулированы как описание возможных изменений правового регулирования в связи с обозначенной дискуссионной темой. Эксперты имели также возможность вообще проигнорировать тот или иной вопрос.

Экспертный опрос – это достаточно парадоксальный метод социологического исследования. С одной стороны, с использованием этого метода обычно изучаются сложные, дискуссионные вопросы. С другой стороны, он должен предлагать ограниченный перечень однозначно сформулированных ответов. Эксперт же, будучи специалистом в данной области, как правило, по меньшей мере в деталях, не согласен как с формулировкой проблемы, так и с конкретными формулировками решений. Более того, можно быть уверенным, что даже эксперты, которые не стали комментировать предложенные варианты, все равно имели позицию несколько отличающуюся от той, которая была сформулирована в опроснике.

В этом принципиальное отличие экспертного опроса от групповых дискуссий, анализа публикаций и других подобных методов. При анализе больших текстов (транскриптов дискуссий, материалов интервью, публикаций и т.д.) отличающиеся в деталях позиции агрегируются в некоторые группы исследователем, аналитиком (человеком, имеющим исследовательские навыки, но не являющимся специалистом в данном конкретном вопросе). Условно, в одном случае, когда эксперт говорит: «я в целом согласен, но...» мы считаем, что это «но» достаточно принципиальное и относим это суждение к категории «против», а в другом решаем, что «но» непринципиально и относим его к категории «за». Соответственно, такая агрегация отражает видение данного конкретного аналитика. И далеко не факт, что видение аналитика совпадет с видением эксперта, если бы он формулировал его сам. В экспертном опросе возможность оценить близость своей позиции к той или иной концептуализации передается опрашиваемому эксперту. Если же предоставить эксперту возможность формулировать свою версию для каждого варианта, чтобы уйти от ситуации, когда опросный инструментарий *«ограничивает поиск решений»*, или же дать опцию *«проблема есть, но пути решения иные»*, то большинство экспертов будут именно уточнять позиции или указывать что пути решения отличаются от предложенных. Это значит, что мы вернемся к необходимости силами аналитиков, а не экспертов агрегировать эти позиции.

Экспертный опрос позволяет получить информацию именно об отношении экспертов к конкретным предложениям в ключе «да» - «нет», что часто более полезно, чем анализ и агрегация высказанных позиций экспертов. Однако при работе с такими материалами важно понимать, что выбор той или иной позиции в опросе не означает полной солидаризации эксперта с предложенным вариантом. **Эксперт выбирает относительно близкое ему предложение, но всегда на практике имеет ряд уточнений и дополнений. Однако это его выбор, а не результат внешнего аналитического обобщения.**

Второй особенностью метода экспертного опроса является проблема выборки. Когда цель опроса – узнать мнение, скажем, жителей определенной территории, то мы можем составить выборку, которая репрезентативно отражает население этой территории с определенной погрешностью. При этом, в зависимости от целей исследования, мы будем по-разному формализовывать что же такое «население», например, для электорального исследования мы будем говорить о тех, кто зарегистрирован на данной территории и обладает правом голоса. В случае с экспертным опросом составление репрезентативной выборки невозможно, потому что нельзя формализовать генеральную совокупность – определить, кого же мы относим числу экспертов по вопросу X и составить полный перечень таких экспертов, чтобы потом составить репрезентативную выборку. Поэтому в экспертных опросах используются те или иные варианты выборки максимальной вариации – мы опрашиваем максимально различающихся экспертов и смотрим, насколько в экспертном сообществе существует консенсус по тем или иным вопросам. То есть мы не можем говорить о том, что такая-то мера поддерживается 30% экспертов, но **метод экспертного опроса позволяет различить те меры / предложения по которым есть консенсус и те, которые остаются дискуссионными.**

Техника анализа и качество данных

Всего опрошено 87 экспертов, в том числе 24 – через онлайн формы и 63 в ходе Петербургского международного юридического форума на специально организованной дискуссии. Эксперты могли игнорировать отдельные вопросы, поэтому количество ответивших экспертов во всей выборке варьируется от 70 (вопрос 5) до 86 (вопрос 3). Далее все распределения даются от числа экспертов, давших содержательный ответ. Массивы данных были проконтролированы на бессодержательные (фиктивные) заполнения. Таковыми считаются ситуации, когда эксперт во всех вопросах выбирает один и тот же вариант или выбирает варианты случайным образом. Таких случаев обнаружено не было. Характер работы площадок, на которых проводился опрос, позволяет нам говорить о квалификации и мотивированности экспертов.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В рамках подготовки опроса экспертам предлагалось описание проблемных ситуаций. Это описание было размещено на сайте форума и направлено тем экспертам, которые отвечали на онлайн-площадке. Однако важно понимать, что в ходе дискуссии, предшествующей голосованию на форуме также звучали мнения, отличающиеся от изложенных ниже вводных и эксперты при голосовании могли принимать во внимание более широкий круг позиций.

Общая вводная

Зарубежные антиуклонительные доктрины допускают широкие возможности для усмотрения правоприменителя. Они восприняты и законодательством РФ.

С 2012 г. по 2018 г. объем налоговых изъятий из экономики (НДС и налог на прибыль) рос более чем в 30 раз быстрее, чем сама российская экономика.

ФНС России объясняет это качеством налогового администрирования и «вовлечением в легальный оборот новых субъектов экономической деятельности и хозяйственных операций». Но такая колоссальная диспропорция в темпах роста налоговых поступлений и экономики не может объясняться только этим.

Судебная статистика подтверждает, что основная часть налоговых доначислений сделана на базе концепции необоснованной налоговой выгоды, (88% судебных решений по таким делам вынесено в пользу налогового органа).

Антиуклонительные нормы - абстрактные и гибкие - дают правоприменителю широкий простор для оценочного подхода. В странах, откуда они заимствованы, свобода усмотрения контролера балансируется надежной системой досудебного урегулирования налоговых споров, высоким авторитетом независимого суда, учетом мнения ученых и применением этих норм в исключительных случаях.

У нас же, по оценкам А.А. Иванова, объем норм налогового права, которые позволяют изменять налоговые обязанности по усмотрению налоговых органов, уже достиг 10% общей части НК РФ¹. Он задает вопрос: Не перешло ли российское налоговое право в новое качество, когда принцип «обязательно лишь то, что прямо предписано» заменен принципом «обязательно то, что вменено налоговым органом на основе его собственной оценки»?

Все это происходит на фоне резкого падения уровня институционального доверия граждан, в том числе к судебной системе, который фиксируется социологами в 2018 г.

Следует обсудить, какие же правовые подходы должны применяться при проверках так называемой необоснованной налоговой выгоды?

«Формальный документооборот»: правовое понятие или ярлык?

Оспаривая сделки налогоплательщика и изменяя их квалификацию, налоговые органы практически не используют категории гражданского права – недействительная, мнимая, притворная

¹ Иванов А.А. Налоговые нарушения: между умыслом и случайностью. Вестник экономического правосудия РФ № 4, 2018

сделка, сделка, совершенная с целью противной основам правопорядка или нравственности. Вместо этого они ввели в правовой обиход новое понятие: «формальный (фиктивный) документооборот».

Под ним налоговые органы понимают оформление налогоплательщиком документов, не соответствующих действительным экономическим отношениям, с целью неуплаты налогов.

Сниженный стандарт доказывания для налоговых органов в суде позволяет им всего лишь сослаться на «формальный документооборот» для того, чтобы пересчитать налоги так, как это бы соответствовало существованию отношений, как их понимает налоговый орган.

Иной подход состоит в том, что налоговые обязательства организаций - прямое следствие их деятельности в экономической сфере. Они базируются на гражданско-правовых отношениях. Соответственно, для пересмотра налоговых обязательств сначала необходимо переквалифицировать сделки с гражданско-правовой точки зрения, установить их недействительность, доказать, что действительная цель налогоплательщика не соответствует форме и/или содержанию заявленной им сделки.

Пересмотр налоговых обязательств на основе признания сделки недействительной допускается исключительно в налоговых целях и не затрагивает гражданских прав сторон этой сделки. Стабильность гражданского оборота не должна нарушаться.

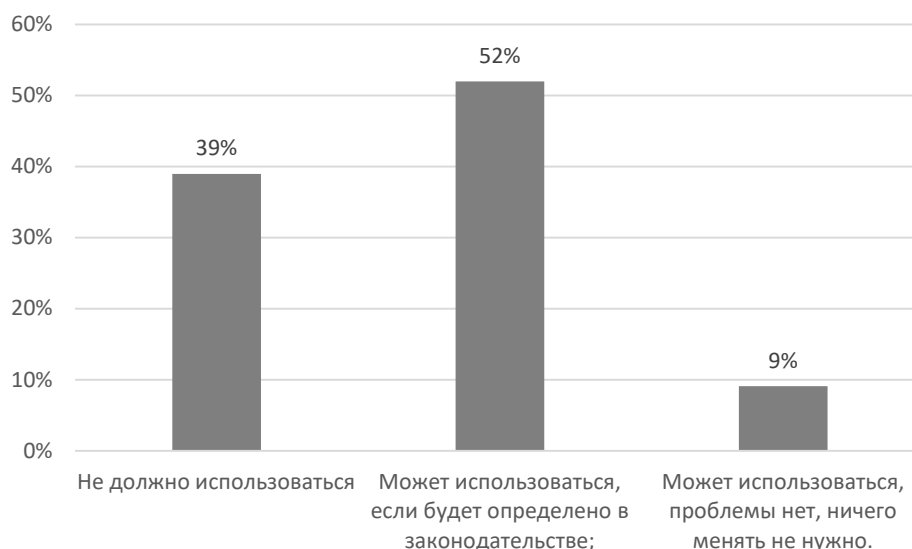
Вопросы экспертам:

1. Допустимы ли доводы о формальном документообороте и имитации деятельности без оценки формы сделок, их содержания и исполнения на основании гражданского законодательства?
2. Обязан ли налоговый орган при изменении юридической квалификации сделки или характера деятельности налогоплательщика использовать положения гражданского законодательства о недействительности сделок?
3. Если налоговый орган не доказал, что сделка (комплекс сделок) недействительна (мнимая или притворная), могут ли пересматриваться налоговые последствия сделки?

После обсуждения этих вопросов в формате круглого стола, были поставлены вопросы для голосования.

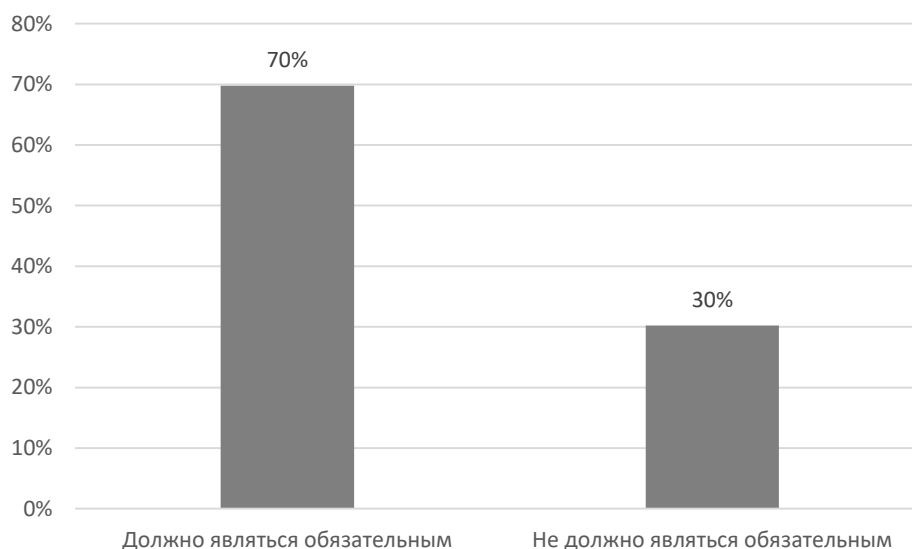
Как видно из диаграммы 1, можно сказать, что в экспертном сообществе есть консенсус по поводу того, что существующая ситуация неудовлетворительна и необходимо ее менять. Однако по вопросу о том, как именно ее нужно менять мнения экспертов расходятся. Экспертное сообщество не солидаризовано по вопросу о том, нужно ли полностью исключить понятие «формальный документооборот» или же его нужно закрепить законодательно.

Диаграмма 1. Распределение ответов на вопрос «I. Понятие «формальный документооборот»:» (N² = 77)



Следующий вопрос (диаграмма 2), касающийся необходимости доказывания недействительности сделки показывает также отсутствие консенсуса. Несмотря на то, что большая часть опрошенных экспертов высказывается за то, что доказывание недействительности сделки необходимо, присутствует и значимая оппозиция.

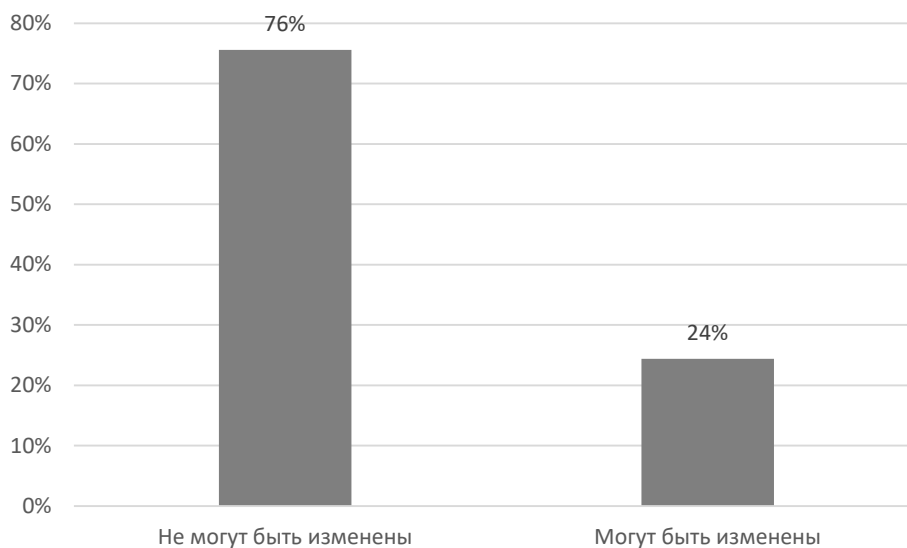
Диаграмма 2. Распределение ответов на вопрос «Если заявлено о необоснованной выгоде, доказывание недействительности сделки для изменения ее налоговых последствий:» (N = 76)



Далее для голосования предлагался вопрос о возможности изменения налоговых последствий сделки (диаграмма 3). По нему эксперты пришли к несколько большему консенсусу, однако сохраняется значимая часть экспертов, которые не согласны с большинством.

² Здесь и далее N обозначает общее количество ответивших на данный вопрос

Диаграмма 3. Распределение ответов на вопрос «Если, заявляя о необоснованной налоговой выгоде, налоговый орган не доказал недействительность сделки (группы сделок), то налоговые последствия сделки (группы сделок):» (N = 86)



Деловая или налоговая цели сделки: допустима ли конкуренция между ними?

Объем прав и обязанностей налогоплательщика должен определяться исходя из подлинного экономического содержания совершенных операций.

Любая сделка налогоплательщика должна быть обусловлена разумными экономическими причинами (целями делового характера).

Требование о наличии деловой цели является обязательным условием действительности сделок.

Не учитываются в уменьшение налоговых обязательств операции, если основной целью совершения сделки (операции) являются неуплата налога (пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ).

Следовательно, деловая цель может конкурировать (соревноваться) с налоговой целью за главенство. Исходя из каких критериев эта конкуренция должна быть разрешена, если критерии отсутствуют в законе?

Высшие судебные инстанции неоднократно подчеркивали, что *возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученная налогоплательщиком путем совершения предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.*

Если сделка (комплекс сделок) действительна, то она обязательно имеет деловую цель, даже если в результате ее исполнения получена налоговая выгода.

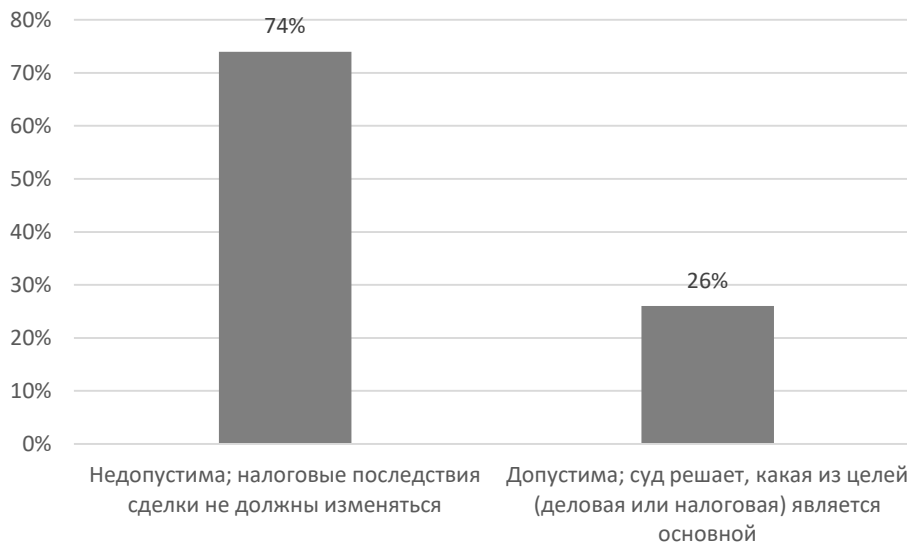
Проблема в том, допустима ли конкуренция деловой и налоговой цели при отсутствии законодательно установленных критериев и в условиях, когда система досудебного и судебного разрешения налоговых споров не в полной мере обеспечивает баланс публичных и частных интересов и защиту прав налогоплательщиков?

Вопросы экспертам:

1. Допустима ли конкуренция деловой и налоговых целей, если установлено наличие деловой цели сделки?
2. Должны ли критерии определения иерархии целей (основная/не основная) устанавливаться законом или их может выработать правоприменитель?
3. Требуется ли привлечение судом независимых специалистов (экспертов), обладающих специальными познаниями, для установления деловой цели сделки?

После обсуждения этих вопросов в формате круглого стола, были поставлены вопросы для голосования.

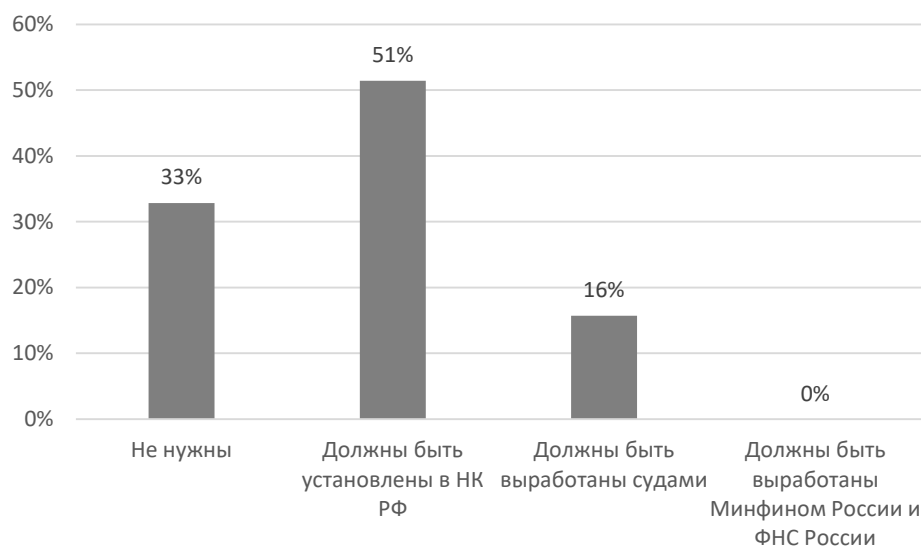
Диаграмма 4. Распределение ответов на вопрос «При наличии деловой цели в сделке конкуренция деловой и налоговых целей:» (N = 73)



Как видно из диаграммы 4, несмотря на то, что большей поддержкой пользуется позиция, согласно которой конкуренция между целями сделки недопустима сохраняется значительная доля экспертов, которые придерживаются альтернативной точки зрения.

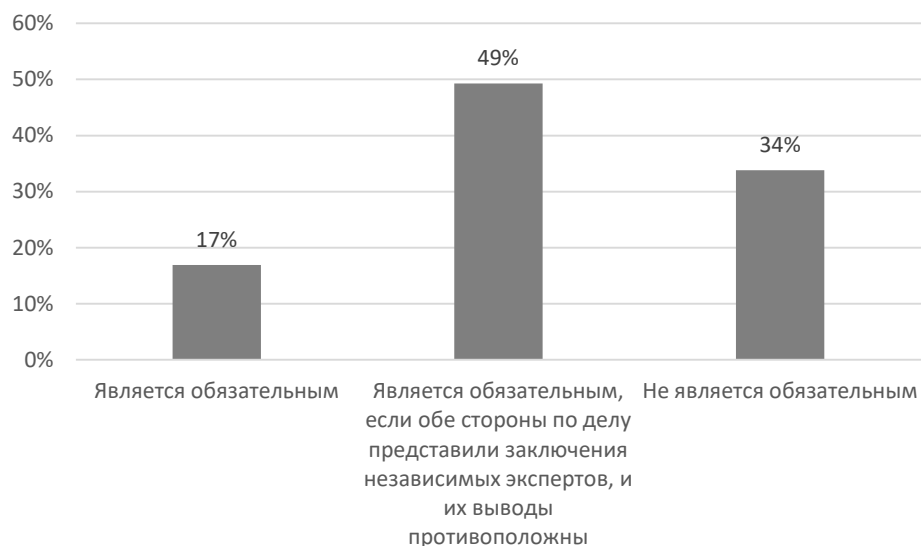
По вопросу о нужности критериев для определения иерархии целей сделки (деловая или налоговая) мнения экспертов разделились. Часть считает, что они не нужны, часть – что должны быть закреплены в Налоговом кодексе. Однако общий консенсус экспертов состоит в том, что ни в коем случае их выработка не должна быть делегирована органам исполнительной власти (Минфин, ФНС). Также слаба поддержка позиции, которая предполагает, что выработку критериев можно оставить на усмотрение судов.

Диаграмма 5. Распределение ответов на вопрос «Критерии для определения иерархии целей (основная/не основная):» (N = 70)



При этом вопрос об обязательном привлечении независимых экспертов также является в сообществе дискуссионным. Явное меньшинство экспертов поддерживает идею привлечения экспертов в обязательном порядке, но вопрос о том, должны ли они вообще привлекаться или не должны остаться открытым.

Диаграмма 6. Распределение ответов на вопрос «Привлечение судом независимых специалистов (экспертов), обладающих специальными познаниями для установления наличия деловой цели:» (N = 71)



Деловая цель сделки или способ ее достижения: что оценивается на практике?

Одна и та же деловая цель (хозяйственный результат) на практике может достигаться различными способами, путем совершения различных сделок с различными условиями.

Право налоговых органов оценивать деловую цель совершенных налогоплательщиками сделок не оспаривается.

Предполагается разумным и основанным на нормах гражданского и налогового законодательства, что такая оценка должна быть ограничена анализом:

- реальности сделки и соответствия ее документального оформления фактическим обстоятельствам (в т.ч. функционалу сторон сделки);
- деловой цели сделки, т.е. на достижение какого результата экономической (хозяйственной) деятельности была направлена конкретная сделка (группа сделок);
- связи между установленной целью/планируемым результатом с предпринимательской деятельностью налогоплательщика.

Однако на практике споры ведутся, в основном, о способе достижения хозяйственной цели.

Если выбранный налогоплательщиком способ по сравнению с определенной инспекцией альтернативой привел к уменьшению налоговой нагрузки, инспекция делает вывод о том, что действительной целью сделки являлась экономия на налогах. Ситуация ухудшается, когда на практике поставленная налогоплательщиком цель не была достигнута, а налоговая выгода получена (признаны расходы, принят к вычету НДС и пр.).

Продемонстрируем на следующем примере:

Деловая цель – разработать маркетинговую стратегию выведения на рынок РФ нового товара.

Возможные способы достижения: (1) нанять в штат маркетолога, (2) заказать услугу у независимого российского исполнителя, (3) заказать услугу у независимого иностранного исполнителя, (4) заказать услугу у компании группы, имеющей опыт продвижения соответствующих товаров.

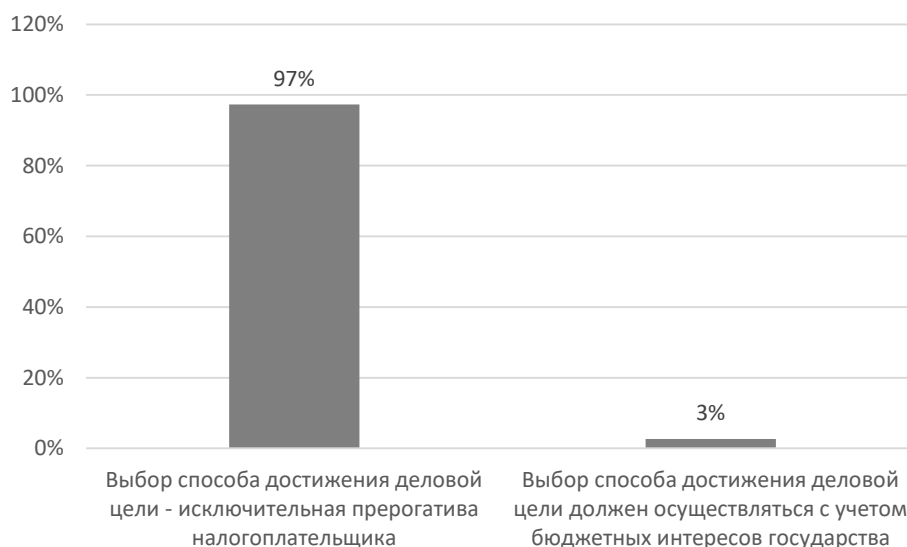
Размер расходов при реализации этих способов может существенно отличаться.

Вопросы экспертам:

1. Выбор способа достижения деловой цели – абсолютная прерогатива налогоплательщика, или свобода его усмотрения может быть ограничена?
2. Должен ли налогоплательщик, выбирая тот или иной способ достижения хозяйственной цели, учитывать интересы бюджета?
3. Если выбранный способ достижения цели влечет минимальную налоговую нагрузку, можно ли говорить о злоупотреблении правом при выборе такого способа?
4. Если выбранный способ не позволил достичь поставленной деловой цели, можно ли отказать в получении налоговой выгоды?

После обсуждения этих вопросов в формате круглого стола, были поставлены вопросы для голосования.

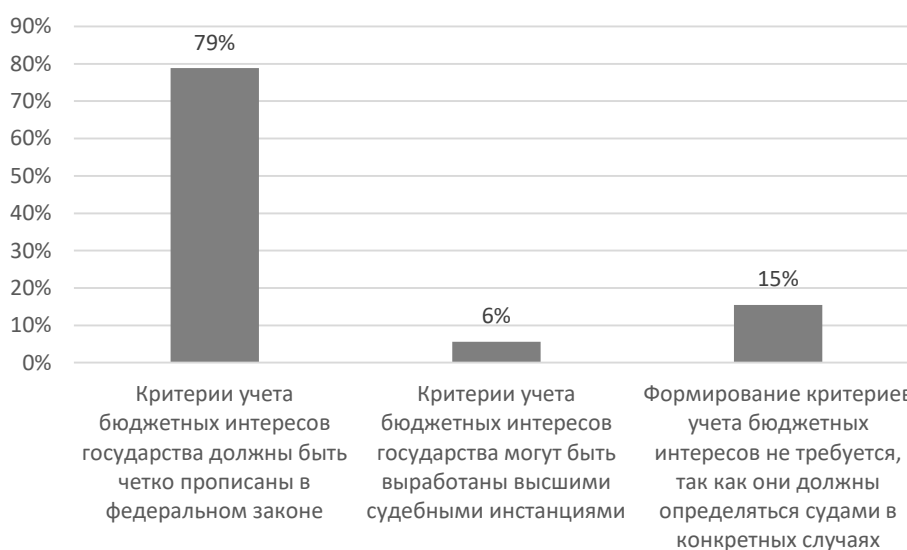
Диаграмма 7. Распределение ответов на вопрос «Какое из двух названных суждений Вы считаете более близко к Вашей позиции:» (N = 75)



Как видно из диаграммы 7, эксперты полностью согласны в вопросе о том, что выбор способа достижения деловой цели – это исключительная прерогатива налогоплательщика.

Ожидается, что в этой ситуации эксперты, которые считают, что критериев учета бюджетных интересов государства не должно существовать продемонстрировали практически консенсус по поводу того, что если они все же создаются, то должны быть четко прописаны в федеральном законе (диаграмма 8).

Диаграмма 8. Распределение ответов на вопрос «Если при выборе способа достижения деловой цели выбор все же должен осуществляться с учетом бюджетных интересов государства, то какая из этих позиций Вам кажется более точной:» (N = 71)



Еще более серьезный консенсус можно наблюдать (диаграмма 9) по вопросу о том, свидетельствует ли налоговая эффективность выбранного способа достижения цели о злоупотреблении правом.

Диаграмма 9. Распределения ответов на вопрос «То обстоятельство, что выбранный способ достижения цели позволил обеспечить минимальную налоговую нагрузку по сравнению с иными способами:» (N = 76)

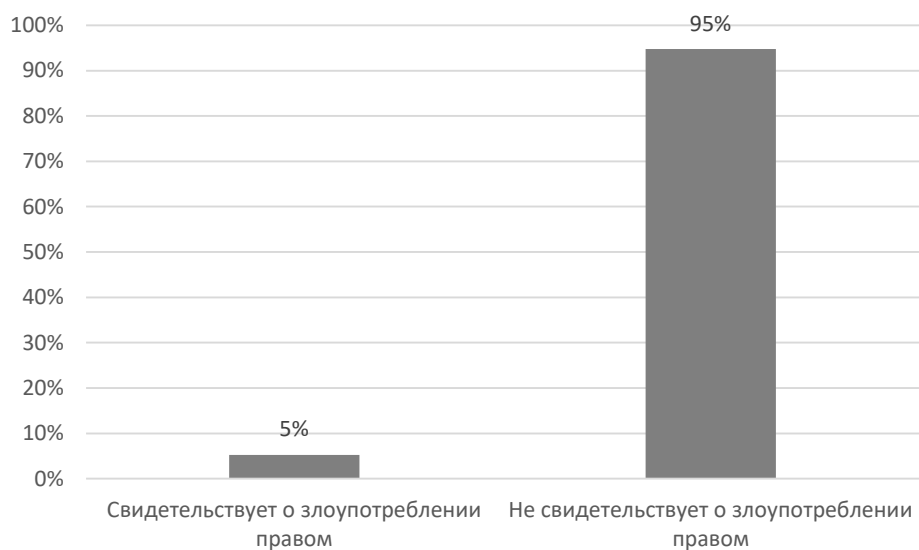


Диаграмма 10. Распределения ответов на вопрос «Если выбранный способ не позволил достичь поставленной деловой цели:» (N = 74)

