

Будущее налогового планирования в России*

В.В. Тутыхин,
к.э.н., председатель президиума коллегии адвокатов “Джон Тайнер и партнеры”, член-корреспондент Академии проблем безопасности, обороны и правопорядка



Прошло уже несколько лет с того времени, когда российский бизнес впервые заговорил о том, что правила игры в налоговом планировании существенно меняются. На настоящий момент можно говорить о том, что изменения в налоговых взаимоотношениях власти и бизнеса стали столь радикальными, что бизнес не может реагировать на них лишь тактическими изменениями своего поведения. На будущие годы крайне необходима новая налоговая стратегия, которая позволит бизнесу выживать, зарабатывать прибыль и при этом не вступать в конфликт с государством.

В настоящей статье сделана попытка, во-первых, представить понимание автором новых правил игры в налоговом планировании, а во-вторых, дать конкретные рекомендации по формулированию вашей корпоративной стратегии по вопросам налогообложения.

1. Вечная дилемма российского бизнеса: уклониться или разориться?

В недавнем докладе Министерства Финансов РФ “О мерах по совершенствованию налогового администрирования” есть такие слова:

“Очевидно, что любой добросовестный налогоплательщик не может на равных конкурировать с теми, кто налогов не платит, и поэтому перед ним неизбежно встает проблема выбора: уйти с рынка либо тоже уклоняться от уплаты налогов”.

И еще одна цитата из доклада, в которой я хочу подчеркнуть слова о вынужденности обращения налогоплательщиков к минимизации налогов:

“...до введения в действие Кодекса насчитывалось около тысячи различных инструктивных документов,

регулирующих взаимоотношения между налогоплательщиком и налоговыми органами, отличавшихся противоречивостью и непоследовательностью. Это создавало серьезные проблемы для налогоплательщиков, подчас вынуждая их искать пути уклонения от налогообложения”.

Отрадно, что представители органа, отвечающего в нашем государстве за налоги, осознают эту дилемму.

Логичным способом разрешения этой дилеммы стало бы единовременное уравнивание налоговых условий для всех налогоплательщиков. Простой мобильный телефон Nokia стал бы стоить 120 долларов вместо 60, но зато у любого продавца он тоже стоил бы 120 долл. Граждане оплатили бы разницу, не имея выбора.

К сожалению (или к счастью, кому как нравится), такая ситуация нереальна. Практически невозможно в условиях множественности и конкурентности участников рынка создать такую систему налогового администрирования, которая полностью исключит применение налоговосберегающих технологий (легальных или нелегальных) всеми участниками рынка одновременно.

Следовательно, неизбежен переходный период, в течение которого у одного торговца телефонами аппарат будет стоить 120 долл., а у другого – по-прежнему 60. Нетрудно догадаться, что тот, у кого он стоит 120, разорится. Нетрудно догадаться, что он прекрасно знает, что, продавая телефон за 120 долл., он разорится, поэтому будет изобретать любые способы, чтобы сохранить свою цену на уровне 60 долл.

Именно поэтому на настоящий момент налоговая реформа удалась только в отраслях монопольного предложения: нефть, газ, отчасти металлургия. В конкурентных отраслях уровень налоговой нагрузки на товар не претерпел значительного изменения: просто никто не хочет становиться банкротом.

Альтернативной государственной стратегией могло стать продолжение налоговых реформ начала XXI в., когда налоговые условия выравнивались эво-

* Выступление на Всероссийском налоговом форуме 1 ноября 2004 г., организованном Торгово-промышленной палатой РФ, Академией проблем безопасности, обороны и правопорядка, коллегией адвокатов “Джон Тайнер и партнеры”.

люционным образом – отменялись налоговые льготы (но не задним числом) и потихоньку снижалась привлекательность льгот в офшорных центрах.

Вопреки распространенному мнению, российские офшорные центры были как раз инкубаторами легального бизнеса: туда переходили те предприниматели, которые были готовы платить определенные налоги в обмен на признание легальности их деятельности. Сначала они платили 6,5% налога на прибыль (половина от 13%, деленная на два из-за инвалидных льгот) и получали назад до половины НДС, потом они стали платить весь НДС. Потом увеличилась неснижаемая ставка налога на прибыль и т.д.

Альтернативой офшорных центров никогда не было полное налогообложение – ею всегда была обналочка, “помойка” за 1% обработанных сумм. В 1995-1996 гг. я консультировал руководство Калмыкии по вопросам функционирования их “налогового оазиса”, и мы видели, кто шел туда регистрироваться: это в основном был бизнес (как правило, трейдеры и давальческие компании), который раньше функционировал исключительно в связке с фирмами-однодневками. В Калмыкии они впервые стали платить налоги в федеральный бюджет.

Нынешнее руководство страны выбрало другую стратегию налогового администрирования. Как гражданин государства, где в идеале должны быть равные условия для всех предприимчивых людей, я не могу не поддерживать эту стратегию. Однако в то же время очевидно, что этот путь сопряжен с огромными сложностями.

Какой бы силы административный прессинг не обрушивался на продавцов телефонов, кто-то все равно сможет продавать телефоны за 60 долларов. За это время продавец по 120 долларов разорится или утратит существенную долю рынка. Реально выровнять налоговые условия на каком-либо рынке можно только позволив монополизировать этот рынок пяти-шести крупным игрокам. В стране не так много серьезных нефтяных компаний, поэтому в нефтяной отрасли эта стратегия удалась. На менее монополизированных рынках она обречена на столкновение с существенными проблемами при ее реализации.

Усугубляет ситуацию борьба с “налоговыми схемами”. Опять, наверное, я скажу что-то непопулярное. Но что такое схема минимизации налогов? Это мостик между нелегальным уклонением от налогов: фирмами-однодневками, обналочкой и пр., когда государство не получает ничего, а налогоплательщик участвует в криминальной деятельности, и полным налогообложением. Если последовательно законом уничтожать налоговые лазейки, схемы станут все менее и менее налогооберегающими. По этому пути шли очень многие развитые страны. Наконец, в каких-то отраслях вообще не остается методик, внедрение которых

окупает себя, а в каких-то, как, например, в добыче сырья, остаются варианты, позволяющие экономить, но далеко не 100% и даже не 50% налогов. Умело управляя состоянием налоговых законов, государство как бы втягивает налогоплательщика в уплату все больших и больших сумм в бюджет.

Таким образом, перед большинством налогоплательщиков сейчас не стоит выбор: платить все налоги или заниматься налоговым планированием. Перед ними стоит выбор: заниматься налоговым планированием (со всеми присущими ему рисками) или разориться, уйти с рынка.

Рассмотрим, какие правила игры существуют сейчас в налоговом планировании и как они будут меняться в будущем.

2. Новые правила игры в налоговом планировании

Центральным вопросом налогового администрирования в последний год стал не вопрос законности действий налогоплательщика, а анализ его намерений. Если налогоплательщик совершил законную сделку, но ее целью было уменьшение налоговой нагрузки, такой налогоплательщик подлежит преследованию, в том числе уголовному.

Перенос грани с законного – незаконного в область оценки намерений породил полный хаос в налоговом праве. Одиозное Определение № 169-О Конституционного суда РФ – это только вершина айсберга. Арбитражная и уголовно-правовая практика теперь оперируют такими понятиями с варьирующимися определениями как “добросовестный – недобросовестный налогоплательщик”, “притворная сделка”, “фиктивный характер”, “подставной руководитель”, “подставное юридическое лицо” и даже “фактический собственник”. Ни одно из этих понятий – за исключением разве что притворной сделки – не определено законодательно. Некоторые, вроде “фактического собственника” и вовсе лежат за рамками российского права.

Предложение Минфина России определить законодательно, в каких случаях законное поведение налогоплательщика тем не менее незаконно, можно приветствовать только отчасти. Во-первых, это размывает само понятие “законность” (если сейчас оно размыто судами, то потом будет размыто на законодательном уровне). Велика опасность, что в законе будут записаны критерии, не имеющие однозначного определения и оставляющие налоговому органу или суду широкие права усмотрения, – тогда эта ситуация ничем не будет отличаться от существующей. Позволю себе процитировать соответствующие абзацы из упоминавшегося уже доклада Министерства финансов:

“Конституционный Суд в одном из своих решений специально обратил внимание на допустимость законной оптимизации налоговых платежей. Однако в ряде случаев формальное соблюдение закона налогоплательщиком, т.е. совершение им действий, не запрещенных законодательством, неизбежно приводило к ущербу для государства и муниципальных образований.

Представляется, что решение данной проблемы, не ущемляющее конституционные права налогоплательщиков, но и не приводящее к созданию необоснованных преимуществ для отдельных субъектов рынка, должно быть найдено путем введения в законодательство критериев, отделяющих законное уменьшение налоговых платежей от незаконного избежания от налогообложения. За основу могут быть избраны критерии, известные из международного опыта налоговой оптимизации. Для выработки таких критериев можно было бы привлечь профессиональные общественные организации, а также известных специалистов, работающих в сфере оказания консультационных услуг по вопросам налогообложения”.

Скорее всего, формулировка, которую предложат принять для разграничения законной и незаконной налоговой экономии, будет звучать (простыми словами) примерно так. Если единственной целью заключения сделки является снижение налогов, налогообложение должно происходить как если бы такой сделки не было. Естественно, возможны десятки вариаций, но смысл будет примерно такой.

Проблема этого подхода, как уже говорилось выше, состоит в том, что в качестве критерия неизбежно будет использоваться субъективная оценка намерений налогоплательщика, которая оставляет огромное поле для избирательных репрессий со стороны государственных органов.

С другой стороны, этот подход не решит и проблему уклонения от уплаты налогов “черными” способами: просто желающие использовать эти способы будут прикладывать максимум усилий для документирования чистоты своих намерений. Как налоговому консультанту, никогда не выходящему за рамки законных способов снижения налогов, мне обидно сознавать, что в результате нововведений на рынке опять активизируются операторы фирм-однодневок: только на этот раз они будут предлагать не просто списать всю прибыль на маркетинг и консалтинг, а будут давать клиентам тщательно разработанные пакеты внутренних документов, обосновывающих экономический смысл этих затрат.

Государство узаконит избирательность применения налоговых санкций, обнальщики получают дополнительный приток клиентов. Законопослушные налогоплательщики получат полную правовую неопределенность и дополнительные риски.

3. Выводы

Налогоплательщикам, находящимся в условиях конкурентных рынков и испытывающим вследствие этого необходимость снижать все свои издержки, включая налоговые, можно порекомендовать внимательно рассмотреть следующие тезисы.

(1) Законность сделки не гарантирует ничего. Поэтому если есть хотя бы малейший шанс, что сделка будет признана уменьшающей налоговые обязательства налогоплательщика (по сути, это любой “расходный” контракт или закупка), то, помимо обеспечения законности этой сделки, необходимо обеспечить наличие объективных (т.е. письменных и иных материальных) доказательств того, что заключение этой сделки имеет экономические или иные причины, помимо ее налогового эффекта. В связи с этим необходимо уделить внимание качественному документированию внутрикорпоративных процедур (протоколы совещаний, развернутые решения управляющих органов компании и пр.) и истории коммерческих отношений с контрагентом (протоколы переговоров, отчеты о переговорах, переписка, меморандумы о намерениях, предварительные договоры и пр.)

(2) Минимизируйте риски неизвестных контрагентов. Типичная ситуация: вы покупаете товар производства такого-то завода, а менеджмент завода просит вас заключить договор на покупку с неизвестной вам фирмой – трейдером этого завода. Этот трейдер может нести для вас риски “подставной компании”, поэтому вы должны либо проверить его корпоративную целостность, добросовестность его учреждения, личности руководителей и пр., либо отграничиться от него своим закупочным трейдером, который может работать для вас по договору комиссии за небольшое вознаграждение. При этом у вашего закупочного трейдера должен быть самостоятельный менеджмент, принимающий решения о выборе поставщиков.

(3) Налоговые риски в России избирательны и количественно непредсказуемы, поэтому защищайте активы. Самой разумной схемой построения бизнеса будет создание холдинга, в котором ценные активы (например, недвижимость и оборудование) находятся в собственности одного лица, а активные торговые операции проводятся другим лицом, не имеющим ценных активов. Этим вы существенно снижаете риск утраты активов по претензиям, проистекающим из торговых операций. В то же время помните, что в некоторых случаях при банкротстве предприятия взыскание может быть обращено на активы его учредителя, поэтому у названных компаний структура владения должна быть различной (например, владельцы могут “свести воедино” корпоративные цепочки владения только на уровне иностранного холдинга).

Второе, о чем нужно помнить, – это необходимость контроля рыночности цен, по которым работают элементы холдинга между собой.

(4) Уделяйте внимание аффилированности лиц, составляющих ваш бизнес. Минфин в начале года разработал поправки в статьи 20 и 40 Налогового кодекса РФ, значительно расширяющие перечень оснований, по которым лица могут быть признаны взаимозависимыми. Поэтому, строя холдинг, сначала внимательно изучите эти основания и решите, в каких случаях вам с неизбежностью придется рано или поздно доказывать рыночность цен.

(5) Активнее используйте иностранные структуры для ведения бизнеса. Поэтапная либерализация валютного законодательства России, а равно растущее официальное признание того факта, что российский бизнес становится все более международным по охвату, делают возможным вести бизнес через иностранные структуры, не нарушая российские законы. Иностранные структуры имеют более серьезную защиту через международные конвенции (о защите инвестиций и пр.), а равно создают возможность использования трансграничных методик минимизации налогов (договоры об избежании двойного налогообложения). □