

МНЕНИЕ
СУДЬИ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
К.В. АРАНОВСКОГО

Сами по себе оспариваемые заявителем положения статей 146, 153, 154, 247, 248, 249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации, каждое по отдельности и в их взаимосвязи между собой, не содержат явных признаков неконституционности, если понимать их буквально, без профискальной предвзятости и применять без нарушения конституционных прав, свобод и принципов, соблюдая при этом презумпцию добросовестности, гарантированную налогоплательщику по смыслу пункта 7 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации.

Между тем истолкование оспариваемых законоположений в деле заявителя сообщает им признаки несоответствия статьям 2, 18, 19 (часть 1), 21, 34 (часть 1), 45 (часть 1), 46 (части 1 и 2), 55 (часть 3), 57, 118 (часть 1) и 123 (часть 3) Конституции Российской Федерации.

Заявителя привлекли к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации, за неуплату налогов на добавленную стоимость и на прибыль в виде штрафа и обязали уплатить суммы налогов, насчитанные сверх уже уплаченных, с пенями в связи с хозяйственными операциями по совокупности сделок. Основной целью этих сделок налоговые органы посчитали неисполнение налоговых обязанностей. Между тем, если бы такая цель была доказана в суде, это значило бы, что все они совершены с умышленным посягательством на публичные (фискальные) интересы, что делало бы их ничтожными, т.е. лишало действительности и юридических последствий или прекращало бы их на будущее, согласно статьям 167 (пункты 1 и 3), 168 (пункт 2), 169, может быть и статье 170 Гражданского кодекса Российской Федерации. Последствия их недействительности наступили бы для каждой из сделок и для каждого ее участника.

Речь о том, что в 2005 году руководитель ООО "Мастер-Инструмент" С.П. Бунеев, его супруга и мать заключили договор о координации хозяйственной деятельности, а позже в него вступили другие участники - юридические лица, а также индивидуальные предприниматели, применявшие специальные налоговые режимы. В рекламной информации участники договора использовали наименование "Мастер-Инструмент", они поддерживали общий фирменный стиль и нанимали работников, которые также были заняты в деятельности других участников этого договора. Между собой они годами совершали сделки, связанные с хозяйственной деятельностью, которую вел каждый из них.

Однако уклонение от уплаты налогов правоприменительные инстанции вменили, судя по обстоятельствам дела, только ООО "Мастер-Инструмент" и усмотрели его правонарушения в том, что оно применило "схему дробления бизнеса, используя взаимозависимые организации и индивидуальных предпринимателей, применяющих единый налог на вмененный доход и упрощенную систему налогообложения (ЕНВД и УСН)" и тем самым снизило выручку от реализации, а в итоге занизило облагаемую базу по НДС и налогу на прибыль. Деятельность участников соглашения налоговые органы признали "фиктивной", не оспаривая, однако, в суде ни вышеназванный договор, ни другие сделки и не требуя применения последствий их недействительности (ничтожности).

Напротив, как сообщает заявитель, в деле о банкротстве ООО "Мастер-Инструмент" (N А12-22608/2016) суд, удовлетворяя требования взаимосвязанных с ним лиц, посчитал, что "реальность взаимоотношений подтверждается представленными в материалы дела документами. Доказательств отсутствия намерения сторон на создание правовых последствий сделки, а также отсутствия намерения ее исполнения, налоговым органом не представлено". Это, по меньшей мере, ставит под сомнение выводы об имитации хозяйственной деятельности ООО "Мастер-Инструмент" с участием взаимосвязанных с ним лиц.

Согласно пункту 11 статьи 7 Закона Российской Федерации "О налоговых органах Российской Федерации" налоговые органы вправе предъявлять иски о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам, а также иски о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или индивидуального предпринимателя. Этим законных возможностей, судя по материалам жалобы заявителя, налоговые органы не использовали.

"Дробление бизнеса", напротив, налогоплательщику вменили, притом что закон не запрещает и не предусматривает за него ответственность. Будь "дробление бизнеса" противоправным, такое деяние во всяком случае имело бы действующих "соучастников" либо участие фиктивных лиц. Тогда полагалось бы привлекать к ответственности либо всех, либо только одного, доказывая в законных процедурах, что его контрагентов как субъектов предпринимательской деятельности не существует и регистрация их в этом качестве незаконна. Тогда, вместо совместной их деятельности, можно было бы установить и обосновать все

их действия как деятельность одного лица или же каждому из участников вменить его налоговые правонарушения. Но в деле о налоговой ответственности ООО "Мастер-Инструмент" об этом нет сведений, а из дела о его банкротстве следует прямо противоположное.

В подробностях его правонарушение определили как ведение финансово-хозяйственной деятельности в условиях (1) целенаправленного формального дробления бизнеса с (2) целью занижения доходов путем распределения их на взаимозависимых лиц и направленной на получение необоснованной налоговой выгоды (3) посредством применения данными лицами режимов налогообложения, при которых не уплачиваются НДС и налог на прибыль (ЕНВД и упрощенная система налогообложения). Кроме того, ему вменили совершение действий по (4) умышленному созданию дополнительного звена в цепочке реализации товаров потребителям с целью снижения своих налоговых обязательств (5) путем формального соблюдения действующего законодательства и (6) создания искусственной ситуации, при которой (7) видимость действий нескольких налогоплательщиков прикрывала фактическую деятельность одного налогоплательщика (заявителя). Имея все это в виду, налоговый орган посчитал установленным (8) злоупотребление налогоплательщиком своими правами и на таком основании определил суммы налогов и сборов, подлежащие уплате в бюджет, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом.

Конституционный Суд Российской Федерации поддерживает в своих решениях презумпцию добросовестности налогоплательщика, которую можно опровергнуть лишь при соблюдении законных условий и с наступлением только законных, а не произвольных последствий. Он также поддерживает позицию о конституционно приемлемых условиях наступления ответственности, включая то, что ответственность может наступать лишь за деяния, предусмотренные законом.

Признак умысла, вменяемый заявителю, как бы внушительно ни выглядел, вряд ли имеет самостоятельное значение в деле о взыскании налогов. Более того, очевидно, что предпринимательскую деятельность ведут и регистрируют ее субъектов всегда намеренно (не нечаянно). Не все в предпринимательстве дальновидно и успешно, но все намеренно и в этом смысле умышленно. Это, однако, не образует признака противоправности, включая "умышленное" получение выгод и сокращение расходов, поскольку и то и другое состоит под защитой закона.

Равным образом не образует признаков правонарушения "создание искусственной ситуации" ни в предпринимательской деятельности, ни в налоговых правоотношениях. Это означает всего лишь намеренную деятельность (вместо спонтанной) с намеренным (по своему усмотрению) вступлением в правоотношения, которые в любом случае создают какую-либо "искусственную ситуацию". Обсуждать все это было бы даже странно и вряд ли бы стоило, если бы акценты на умысле с "целенаправленным дроблением" при "искусственной ситуации" не имели сходства с описанием состава преступления и не участвовали в обосновании юридической ответственности за правонарушение, состав которого, однако, в поименованных признаках налоговым законом не предусмотрен. Приговоров по вышеизложенным деяниям суды в отношении заявителя также не выносили, и, судя по материалам жалобы, дело ООО "Мастер-Инструмент" разрешено в арбитражных судах.

"Формальность" действий и "формальное соблюдение действующего законодательства" - также не основание правоограничений, но, напротив, существенный признак правомерного (законного) поведения налогоплательщика.

Другие признаки предпринимательского поведения, описанные в деле заявителя, также требуют комментария.

"Занижение доходов путем распределения их на взаимозависимых лиц" если и предусмотрено налоговым законом, то в ином описании и с иными последствиями, чем в деле ООО "Мастер-Инструмент". Если речь о взаимозависимости контрагентов, то она известна закону и не опровергает чью-либо добросовестность. Состояние взаимозависимости прямо предусмотрено Налоговым кодексом Российской Федерации, который не запрещает, как и гражданское, антимонопольное законодательство, сделки между лицами со специальными отношениями, хотя и допускает для них последствия взаимозависимости; к специальным этим последствиям относится право налоговых органов корректировать в отдельных случаях налоговое обязательство, возникшее из сделки между взаимозависимыми лицами. В судебной практике взаимозависимость участников сделки также сама по себе не дает оснований к признанию налоговой выгоды необоснованной; до сих пор суды не трактовали ее как доказательство, опровергающее добросовестность действий налогоплательщика, даже когда она дает основания к выводу о том, что налогоплательщик знал о нарушениях, допускаемых взаимозависимым контрагентом (пункты 6 и 10 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года N 53).

"Распределение доходов на взаимозависимых лиц" представляет собою, видимо, уплату им денег, передачу товаров, оказание услуг и вообще исполнение обязательств по сделкам, причем по возмездным.

Если они отклоняются по уровню цен от рыночных, то наступают вышеназванные законные последствия, но не такие, как в деле заявителя. При взаимозависимости сторон сделки налоговые органы вправе изучить и квалифицировать ее влияние на рыночный характер отношений участников и на условия сделки.

В пункте 2 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации последствия взаимозависимости предусмотрены применительно к исчислению и проверке заявленной (задекларированной) величины цен (в отношении налоговой базы или выгоды) для следующих случаев: 1) сделок между взаимозависимыми лицами; 2) сделок по бартерным операциям; 3) совершения внешнеторговых сделок и 4) отклонения (повышения или понижения) более чем на 20% от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода.

Причем эти случаи в поименованном составе фактов образуют не правонарушение и даже не основание для пересчета цен, а лишь законные поводы к проверке применения цен по сделке, поскольку взаимозависимость не предрешает отклонение от рыночных условий и, более того, закон презюмирует рыночный характер отношений и цены сделки. Лишь если опровергнута презумпция правомерности примененной цены, налоговый орган, согласно пунктам 1 - 3 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации, вправе констатировать занижение суммы налога. Со введением в Налоговый кодекс Российской Федерации раздела V.1 ("Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании"), предназначенного заменить вышеизложенные положения статьи 40 того же Кодекса, общий смысл закона остался в силе.

Но, далее, даже предусмотренное этими правилами опровержение правомерности цены не опровергает добросовестность налогоплательщика, которая в этом случае вообще не входит в предмет выяснения или доказывания и остается, стало быть, под защитой закона.

Добросовестность лица, связанного налоговыми обязанностями, можно опровергать в иных контекстах, процедурах и с иными последствиями, не исключая ответственности за совершенное правонарушение. Отдельно от состава правонарушения недобросовестность не влечет последствий в виде налоговой ответственности. Иначе говоря, недобросовестность не образует как таковая состава налогового правонарушения и оснований налоговой ответственности.

Не опровергает презумпцию добросовестности налогоплательщика и не образует состава правонарушения и "дробление бизнеса", тем более формальное. Ведение предпринимательской деятельности в одном лице или в нескольких нигде не описано как состав правонарушения. Одно лицо может правомерно участвовать на законных условиях в деятельности разных субъектов, а если делает это еще и формально, то, значит, исполняет формально установленные правила. Это повсеместно принято как вид правомерного предпринимательского поведения с использованием законных возможностей. Чтобы его прекратить, нужно либо прямо отказать неограниченному кругу лиц в использовании различных организационных форм и режимов налогообложения, либо взять такие виды поведения на подозрение. Тогда налоговые органы смогут безотносительно к содержанию, форме и составу участников сделок решать, в чем их "существо", и квалифицировать их по своему усмотрению вплоть до налоговых правонарушений.

Семейное предпринимательство нередко ведут в нескольких организационных формах, что не делает всех участников одним субъектом и не предрешает с их стороны нарушений закона. Обязывать всех родственников участвовать лишь в одном юридическом лице при осуществлении предпринимательской деятельности либо состоять исключительно в найме у родственника-предпринимателя невозможно, если не вернуться в правопорядок до Французской революции.

Если бы риск злоупотребления от участия в разных лицах или от общей деятельности взаимосвязанных субъектов предпринимательства был чрезмерным и требовал законодательного вмешательства, то оно, быть может, и состоялось в запретах и ограничении права вести предпринимательскую деятельность не более чем в одной организационно-правовой форме. Правда, принуждение к объединению нуждалось бы в конституционно-правовой оценке на соответствие основам экономической свободы. Пришлось бы учесть и экономические последствия, включая перспективы перемещения экономики из прозрачного состояния в неформальный теневой сектор. Пришлось бы также оценить совместимость ограничений с конституционными правами, включая право каждого на уважение достоинства, а также с принципами высшей ценности прав и свобод человека и гражданина, пропорциональности, поддержания доверия граждан к закону и действиям государства и т.д.

В любом, однако, случае правоприменительная практика, прежде чем состоятся такие законодательные решения, не может вводить от себя новые ограничения прав, новые составы правонарушений и санкции за их совершение.

Как и "недобросовестность", получение "необоснованной налоговой выгоды" нельзя принимать за

состав правонарушения в действиях налогоплательщика. Она не имеет законных правовых последствий в виде ответственности.

Налоговое обязательство возможно лишь на законных основаниях, а необоснованной может быть лишь выгода, которая получена в нарушение закона. Не бывает необоснованных налоговых выгод иначе как в составе правонарушения, которое должно быть формально предусмотрено законом. Желание уплатить налогов больше, чем это следует по закону на основе формально состоявшихся сделок, выглядело бы странно и, во всяком случае, не входит в обязанности налогоплательщика. Он ничего не нарушает, если решает платить налоги лишь по законным (оформленным) основаниям, не выдумывая налоговые обязательства с превышением, чтобы упредить налоговую службу в ее суждениях о "необоснованной выгоде". Законные же основания к исчислению и уплате, в частности, налогов на добавленную стоимость и на прибыль образуют операции по сделкам, которые лица вправе законно совершать и оформлять в тех видах и в том содержании, которое считают правильными. Такая возможность им обеспечена свободой договора, которую защищает Конституционный Суд Российской Федерации во многих своих решениях.

Применение специальных и любых других законных режимов налогообложения тем более не влечет ответственности ни само по себе, ни в тех случаях, когда их применяют взаимозависимые лица. Законные налоговые режимы и применение таковых нельзя ставить под сомнение до тех пор, пока формально не доказано налоговое правонарушение.

Отдельно нужно учесть, что эти режимы предназначены, прежде всего, малому и среднему предпринимательству, которое в значительной части, если не в большей, связано с крупными хозяйствующими субъектами и во взаимодействии с ними получает законные преимущества, в том числе за счет особых режимов налогообложения. Это важная часть российской экономической политики. Выгоды малого и среднего предпринимательства от взаимодействия с крупным образуют признак успешного государственного регулирования, а не злоупотребления со стороны налогоплательщиков.

Имея в виду изложенное, полагаю, что правоприменительный случай заявителя, даже если считать его единичным или редким, дает основания к проверке конституционности законоположений, получивших применение в деле ООО "Мастер-Инструмент". В правоприменительной интерпретации они позволяют предположить нарушение конституционных установлений, не только поименованных в жалобе, но и конституционно охраняемой свободы договора, принципов правовой определенности, поддержания доверия к закону и действиям властей и даже разделения властей.

Конституционный Суд Российской Федерации отказал заявителю в рассмотрении жалобы, а понять это могут неоднозначно. Поэтому хозяйствующим субъектам, в том числе малого предпринимательства с признаками семейных взаимосвязей, важно иметь в виду, что случаи, похожие на дело заявителя, могут быть приняты за совокупность фактов, доказывающих налоговое правонарушение.

Вместе с тем полагаю, что отказ заявителю в рассмотрении жалобы не дает оснований считать, что Конституционный Суд Российской Федерации дал положительную оценку применению оспариваемых законоположений и признал их конституционными в том истолковании, в каком их поняли и применили по делу ООО "Мастер-Инструмент".