

О. С. Морозова*,
В. А. Кочеткова**

Правовые пределы налогового планирования

Аннотация. В настоящее время разработан достаточно обширный внутрисударственный и международный инструментарий по борьбе с уклонением от уплаты налогов и обходом закона. Статья раскрывает действующие в России механизмы через сравнительный анализ (сравнение с другими юрисдикциями), а также инструменты, созданные на международном уровне в рамках двустороннего взаимодействия стран и международных организаций.

Ключевые слова: налоги, уклонение от уплаты налогов, обход закона, агрессивное налоговое планирование, двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения, приоритет существа над формой, деловая цель.

DOI: 10.17803/1994-1471.2018.88.3.071-076

Налогоплательщики и плательщики сборов стремятся выстроить свою хозяйственную деятельность с минимальными изъятиями в пользу государства, таким образом ограничивая свою частную собственность от взысканий, установленных государством. Такое поведение является в полной мере допустимым, если оно соответствует правовым нормам, и именуется налоговым планированием.

Налоговое планирование — действия налогоплательщика, направленные на уменьшение налоговых платежей и осуществляемые в соответствии с нормами законодательства о нало-

гах и сборах¹. Определяя границы налогового планирования, в первую очередь необходимо разграничить данное понятие и смежные институты, исключительной целью которых является уменьшение налогового бремени (уклонение от уплаты налогов (tax evasion) и обход закона (tax avoidance)). Отличительной особенностью уклонения от уплаты налогов является использование незаконных методов. В то же время обход закона и налоговое планирование реализуются в соответствии с нормами законодательства. Обход закона состоит в получении налоговой выгоды, не установленной государством, посредством проведения операций, не имеющих

¹ См.: Козырин А. Н. Введение в российское налоговое право. М. : ИППИ, 2014. С. 148.

© Морозова О. С., Кочеткова В. А., 2018

* Морозова Ольга Сергеевна, кандидат юридических наук, старший юрист адвокатского бюро «Егоров, Пугинский, Афанасьев и партнеры»
olgasmorozova@gmail.com
119017, Россия, г. Москва, ул. Большая Ордынка, д. 40/5

** Кочеткова Валерия Андреевна, магистрант Московского государственного института международных отношений (Университет) МИД России, стажер-адвокат адвокатского бюро «Егоров, Пугинский, Афанасьев и партнеры»
v_kochetkova@bk.ru
119017, Россия, г. Москва, ул. Большая Ордынка, д. 40/5

экономической цели, однако допустимых ввиду пробелов в законодательстве².

Зачастую между понятиями «обход закона» и «налоговое планирование» ставят знак равенства, однако это не вполне корректно. Налоговое планирование является одобренным государством способом осуществления налогоплательщиком своей деятельности. В то же время маневры по обходу закона неизбежно вызывают негативную реакцию со стороны государственных органов, в частности в контексте налоговой конкуренции государств, а следствием выявления схем по обходу закона является их устранение. Так, по делу «Apple» Еврокомиссия приняла решение о том, что применение Ирландией пониженной ставки налога недопустимо в отношении денежных средств, переведенных компанией из других юрисдикций. Аргументацией послужил ущерб бюджетам государств — членов ЕС, наносимый компанией с 1997 г.³, хотя пониженная ставка применялась в соответствии с законами Ирландии.

Данный пример можно назвать показательным, поскольку по статистике только Великобритания теряет от схем по обходу закона до 20 млрд фунтов стерлингов ежегодно⁴. При этом налоговая служба Великобритании сама активно участвует в разработке компаниями моделей налогового планирования и размещает их в открытом доступе⁵. Таким образом, под налоговым планированием можно понимать использование налогоплательщиком правомерных средств и приемов для уменьшения налоговых обязательств. При этом следует отметить положительное отношение компетентных органов власти к таким приемам и техникам.

На практике между налоговым планированием и уклонением от уплаты налогов или обходом закона лежит тонкая грань. В какой же момент те или иные действия налогоплательщика начинают расцениваться как уклонение от уплаты налогов или обход закона, выходящие за рамки допустимого налогового планирования? В борьбе с недобросовестными налогоплательщиками государства сформировали специальный правовой инструментарий, закрепленный как на национальном, так и на международно-правовом уровне.

Национальные правовые инструменты можно разделить на *три группы*: законодательные ограничения, организационно-технические (административные) меры и специальные судебные доктрины⁶.

Представляется логичным разделить **законодательные ограничения** на *общие* — применимые ко всем плательщикам налогов (обязанность уплачивать установленные законом налоги и сборы, требование о постановке на учет и др.), и *специальные* — регулирующие отдельные группы отношений.

Наиболее ярким из недавних изменений общего характера является имплементация постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 53 о необоснованной налоговой выгоде в Налоговый кодекс РФ. Постановление № 53 содержало критерии обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды, иными словами, обстоятельства, которые должны быть доказаны налоговым органом для признания плательщика налогов и сборов недобросовестным. Законодатель отказался от дублирования формулировок постановления и ввел такие понятия, как «искажение фактов хозяйственной жизни», «основная цель совер-

² Financial Times Glossary // URL: <http://lexicon.ft.com/Term?term=tax-avoidance&mhq5j=e2/> (дата обращения: 01.10.2017).

³ European Commission decision on 11.06.2014 (Alleged aid to Apple) // URL: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253200/253200_1582634_87_2.pdf (дата обращения: 01.10.2017).

⁴ Hall K. S. The Ethics of Tax Avoidance and Tax Evasion // URL: <http://www.neumann.edu/about/publications/NeumannBusinessReview/journal/Review2015/Hall.pdf> (дата обращения: 01.10.2017).

⁵ HM Revenue & Customs Official Site // URL: <https://www.gov.uk/government/publications/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-dotas-draft-forms-aag6-and-aag7> (дата обращения: 01.10.2017).

⁶ Налоговое право : учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : Альпина Паблишер, 2015. С. 756.

шения сделки»⁷, уйдя от ставшего привычным «делового характера цели».

Создание специальных правил обусловливается изменением экономических отношений, регулярными случаями одностипного обхода закона. В этих случаях государство переводит такие действия в категорию уклонения от уплаты налогов. К специальным относятся нормы о контроле за трансфертным ценообразованием, о контролируемых иностранных компаниях, о резидентстве и т.д. Так, например, с 2017 г. ужесточили правила, применяемые к иностранным «сестринским» компаниями. Внесенные поправки в п. 2 ст. 269 НК РФ предусматривают применение налоговыми органами правил недостаточной капитализации к займам от таких компаний.

Вторую группу составляют **административные меры**, в том числе взаимодействие налоговых органов с иными органами государственной власти, согласование налогоплательщиком с компетентным органом последствий сложных операций и др. В настоящее время наиболее показательным механизмом взаимодействия ФНС России и плательщика налогов является налоговый мониторинг. Однако, к сожалению, право на получение обязывающих разъяснений (так называемых «мотивированных мнений») по планируемой сделке в настоящее время предусмотрено только в отношении ограниченного числа налогоплательщиков. Данная форма администрирования предполагает расширенное информационное взаимодействие лиц, что позволяет уменьшить число проводимых контрольных мероприятий, обеспечить прозрачность в деятельности субъектов, а также предоставляет налогоплательщику дополнительные гарантии (налоговый орган при принятии решения о доначислении налога связан представляемыми по запросам субъектов разъяснениями).

Последняя категория национальных инструментов включает **судебные доктрины** («приоритета существа над формой» (substance over the form), «сделки по шагам» (step transactions), «деловой цели» (business purpose), «вытянутой руки» (arm's length) и др.). Широкое применение судебных доктрин характерно в первую очередь для стран англосаксонской правовой семьи, хотя нередко имеет место и в практике не принадлежащих к данной правовой системе государств. Так, доктрина «деловой цели» (непризнание сделки, если будет доказано, что исключительной целью ее совершения являлось получение налоговых преимуществ) находит свое отражение в отмеченном ранее постановлении № 53, а «сделки по шагам» — в определении Верховного Суда РФ от 20.10.2016 № 308-КГ16-10862 по делу «Аквапарка», где суд сократил цепочку действий (создание организации, использование особых форм расчетов и сроков платежей), совершенных налогоплательщиком, для целей налогообложения до одного звена — сделки по продаже недвижимости.

В США, где суд выполняет не только правоприменительную, но и нормотворческую функцию, судебные доктрины можно рассматривать как источники права, поскольку при принятии решений суд, бесспорно, на них опирается⁸. Что же касается стран континентального права, то формально судебный прецедент не признается в качестве источника права, однако нельзя отрицать, что в отсутствие законодательного урегулирования правовых вопросов решения высших судебных инстанций во многом восполняют имеющиеся пробелы в правовом регулировании.

На данный момент все большее значение приобретает интернациональное взаимодействие государств. Усиление международной кооперации государств по налоговым вопро-

⁷ Законопроект № 529775-6 «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» (об установлении пределов осуществления прав и исполнения обязанностей налогоплательщиком) // URL: [http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/\(ViewDoc\)?OpenAgent&work/dz.nsf/ByID&0CD770F941DAB01F43258156002F4B5C](http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/(ViewDoc)?OpenAgent&work/dz.nsf/ByID&0CD770F941DAB01F43258156002F4B5C) (дата обращения: 01.10.2017).

⁸ *Shneider D. M. Use of Judicial Doctrines in Federal Tax Cases Decided by Trial Courts, 1993—2006 : A Quantitative Assessment* // URL: <http://engagedscholarship.csuohio.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1098&context=clevstlrev> (дата обращения: 01.10.2017).

сам обусловлено обширными возможностями трансграничной предпринимательской деятельности и, как следствие, естественным стремлением бизнеса использовать низконалоговые юрисдикции. Борьба с офшорами занимает ключевое место в сфере международного налогового права, о чем свидетельствует проведенный в 2009 г. Глобальный форум по прозрачности и обмену информацией.

Международный уровень представлен различными двусторонними договорами об избежании двойного налогообложения, о поощрении и взаимной защите капиталовложений, а также деятельностью международных организаций и заключаемыми в рамках такого взаимодействия соглашениями.

Двусторонние соглашения направлены на избежание двойного налогообложения и устранение случаев отсутствия налогообложения определенных объектов. Четкое установление места уплаты налога — будь то страна-источник или страна резидентства лица — позволяет государствам достичь определенного компромисса в распределении средств, а также устранить возможность для лиц использовать более удобную и менее «затратную» юрисдикцию. Подобный фискальный компромисс, безусловно, является залогом экономического сотрудничества между государствами, что находит свое отражение в преамбуле большинства договоров⁹. Двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения содержат льготы. Так, например, иностранным инвесторам предоставлен режим наибольшего благоприятствования с ключевым

ограничением: должно быть действительное намерение осуществлять экономическую деятельность¹⁰. Из этого правила вытекают другие ограничения, например положения о фактическом получателе дохода, об ограничении льгот в отношении лиц, не входящих в перечень, предусмотренный соглашением¹¹.

Что касается международных организаций, то стоит обратить внимание на деятельность ОЭСР как центральной структуры по экономическому взаимодействию. Центральным блоком в рассматриваемой сфере является проект по предотвращению размывания налоговой базы и вывода прибыли компаний из-под налогообложения (Base erosion and profit shifting project). Нет сомнения в том, что все 15 шагов проекта направлены на борьбу с уклонением от уплаты налогов и обходом закона через налоговые гавани в определенной сфере. Иначе говоря, каждый отдельный шаг унифицирует специальное регулирование по конкретному вопросу: статус постоянных представительств (action 7: permanent establishment status), раскрытие схем по агрессивному налоговому планированию (action 12: disclosure of aggressive tax planning), многосторонний инструмент для внесения изменений в двусторонние соглашения (action 15: multilateral instrument) и др.

Для реализации шага 12 на базе ОЭСР функционирует рабочая группа, занимающаяся вопросами агрессивного налогового планирования (aggressive tax planning), которая в рамках проекта BEPS (размывание налогооблагаемой базы и перемещение прибыли, Base Erosion and

⁹ См.: например: Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 15.02.1994 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества» // СПС «КонсультантПлюс»; Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Сингапур об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Москве 09.09.2002) (ред. от 17.11.2015) // СПС «КонсультантПлюс»; и др.

¹⁰ Обзор практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов от 12.07.2017 (утв. Президиумом Верховного Суда РФ). П. 13 // URL: http://vsrf.ru/Show_pdf.php?id=11489 (дата обращения: 01.10.2017).

¹¹ Договор между Российской Федерацией и США от 17.06.1992 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» // СПС «КонсультантПлюс».

Profit Shifting) изучает тенденции в международном налоговом планировании и помогает компетентным органам государств быстро и эффективно реагировать на возникающие риски. В ходе работы группа сформировала собрание из более чем 400 трансграничных налоговых схем, находящихся в свободном доступе, а также систему хранения данных о схемах, открытую государствам — членам рабочей группы¹². В данной связи можно сделать вывод, что в доктрине ОЭСР «агрессивное налоговое планирование» выступает синонимом «обхода закона», а используемый в отчетах по данному вопросу термин «abusive tax planning», т.е. налоговое планирование, противоречащее закону, рассматривается как уклонение от уплаты налогов.

Шаг 15 посвящен созданию отдельного многостороннего соглашения, которое позволит обновить существующую систему двусторонних соглашений и снизить возможности для обхода закона транснациональными компаниями. Инструмент позволит избежать долгосрочной процедуры внесения изменений в более чем 1 100 заключенных на данный момент двусторонних соглашений, позволяя оперативно реагировать на все инновационные решения, принятые в ходе работы по плану BEPS¹³. 06.07.2017 представители 76 стран (в том числе и России) подписали или выразили намерение подписать Конвенцию.

Помимо BEPS, ОЭСР начала реализацию автоматического обмена информацией по налоговым вопросам на базе Единого стандарта обмена (Common reporting standart), что делает в перспективе фактически невозможным сокрытие информации о деятельности нало-

гоплательщика за рубежом, а значит, позволит минимизировать случаи уклонения от уплаты налогов и более оперативно реагировать на схемы по обходу закона. Обмен уже запущен, однако Россия, не являющаяся государством — членом ОЭСР, планирует начать передачу сведений только в 2018 г.¹⁴

В заключение подчеркнем, что налоговое планирование является допустимой законом и наиболее оптимальной моделью поведения налогоплательщика, заинтересованного в минимизации своей налоговой обязанности. Вместе с тем на практике не всегда просто провести водораздел между налоговым планированием и другими моделями, целью которых является снижение уплачиваемой суммы налога, а именно уклонением от уплаты налогов и обходом законов, которые государство стремится пресечь посредством использования обширного инструментария на национальном уровне и взаимодействия на международной арене. Иными словами, правовыми пределами налогового планирования являются ограничения в действиях, признаваемых уклонением от уплаты налогов (т.е. деяниями, уже являющимися правонарушениями), или обходом закона — деяниями, не противоречащими букве законодательства, однако не одобряемыми со стороны компетентных органов. Важно понимать, что границы между этими понятиями динамично расширяются в связи с появлением новых возможностей для осуществления предпринимательской деятельности, что неизбежно влечет установление новых правил поведения, новых ограничений по налоговому планированию со стороны государства.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Козырин А. Н. Введение в российское налоговое право. — М. : ИППИ, 2014.
2. Налоговое право : учебник для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Альпина Паблишер, 2015.

¹² OECD's work on tax planning // URL: <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/> (дата обращения: 01.10.2017).

¹³ Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle Beps // URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-15-mandate-for-development-of-multilateral-instrument.pdf/> (дата обращения: 01.10.2017).

¹⁴ Официальный интернет-сайт ФНС России. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/tax_doc_news/6162346/.

3. Financial Times Glossary // URL: <http://lexicon.ft.com/Term?term=tax-avoidance&mhq5j=e2/>.
4. Hall K. S. The Ethics of Tax Avoidance and Tax Evasion // URL: <http://www.neumann.edu/about/publications/NeumannBusinessReview/journal/Review2015/Hall.pdf>.
5. OECD's work on tax planning // URL: <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/>.
6. Shneider D. M. Use of Judicial Doctrines in Federal Tax Cases Decided by Trial Courts, 1993—2006 : A Quantitative Assessment // URL: <http://engagedscholarship.csuohio.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1098&context=clevstlrev>.

Материал поступил в редакцию 12 января 2018 г.

LEGAL LIMITS OF TAX PLANNING

MOROZOVA Olga Sergeevna — PhD in Law, Senior Lawyer at “Egorov, Puginsky, Afanasiev & Partners”

olgasmorozova@gmail.com

119017, Russia, Moscow, ul. Bolshaya Ordynka, d. 40/5

KOCHETOVA Valeria Andreevna — Master Student at the MGIMO University, Intern at AB “Egorov, Puginsky, Afanasiev and Partners”

v_kochetkova@bk.ru

119017, Russia, Moscow, ul. Bolshaya Ordynka, d. 40/5

Abstract. *A sufficiently extensive domestic and international instrumentarium has been developed so far to combat tax evasion and circumvention of the law. The paper discusses the mechanisms employed in the RF providing comparative analysis with other jurisdictions, as well as tools created at the international level within the framework of bilateral cooperation between the countries and international organizations.*

Keywords: *taxes, tax evasion, circumvention of the law, aggressive tax planning, bilateral double taxation agreements, priority of substance over form, business purpose.*

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. *Kozyrin A. N. Vvedenie v rossijskoe nalogovoe pravo.* — М. : ИПИ, 2014.
2. *Nalogovoe pravo : uchebnik dlya vuzov / pod red. S. G. Pepelyaeva.* — М. : Al'pina Publisher, 2015.