

Тенденции правового регулирования в сфере борьбы с налоговыми злоупотреблениями: применение международного опыта в российской практике¹

Аннотация. Статья посвящена анализу тенденций правового регулирования в сфере борьбы с налоговыми злоупотреблениями. Изменения российского налогового законодательства последних лет во многом обусловлены использованием опыта международных организаций, в частности Организации экономического сотрудничества и развития, а также имплементацией действий плана BEPS. В статье рассмотрены и проанализированы изменения в Налоговый кодекс РФ, нормативно закрепляющие случаи получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, и проведен краткий анализ идеи разработки комплексного подхода к борьбе со злоупотребительными налоговыми практиками.

Ключевые слова: налоговое право, налог, налоговые злоупотребления, ОЭСР, BEPS, двойное налогообложение, налоговая выгода.

DOI: 10.17803/1994-1471.2018.89.4.054-063

На правовой режим корпоративного налогообложения в Российской Федерации влияет множество факторов, среди которых важное место занимает интернационализация налогового права. Все больше налоговых отношений носит трансграничный характер: «Глобальные внешние вызовы, в числе кото-

рых развитие новых финансовых технологий, мобильность капитала и рабочей силы, конкуренция налоговых режимов, стали причиной для активного использования налогоплательщиками различных способов законной и полужаконной минимизации своих налоговых обязательств путем использования различных

¹ Исследование выполнено при финансовой поддержке РГНФ в рамках проекта проведения научных исследований «Правовой режим прямого налогообложения в интеграционных объединениях (опыт Европейского Союза и Евразийского экономического союза)», проект № 17-03-50091.

© Пономарева К. А., 2018

* Пономарева Карина Александровна, кандидат юридических наук, доцент кафедры государственного и муниципального права Омского государственного университета им. Ф. М. Достоевского
karinaponomareva@gmail.com
644077, Россия, г. Омск, ул. 50 лет Профсоюзов, д. 100

инструментов международного налогообложения»². В послании Федеральному Собранию 2013 г. Президент Российской Федерации В. В. Путин подчеркнул: «Борьба с размыванием налоговой базы, с разного рода офшорными схемами — сегодня мировая тенденция. Эти темы широко обсуждаются и в формате “восьмерки” и “двадцатки”. И Россия будет проводить такую политику как на международном, так и на национальном уровне»³.

Транснациональные компании эксплуатируют различия национальных налоговых режимов. Такие различия создают возможности для размывания налоговой базы и вывода прибыли, требуя немедленных действий, направленных на восстановление доверия к правовой системе и закрепление гарантий того, что прибыль и доходы будут облагаться налогами там, где имеет место экономическая деятельность, и там, где создан доход.

Изменения российского налогового законодательства последних лет во многом обусловлены использованием опыта международных организаций, в частности Организации экономического сотрудничества и развития (далее — ОЭСР). На развитие российского налогового законодательства влияют акты этих организаций, в первую очередь — План действий, направленных на борьбу с размыванием налоговой базы и выводом прибыли (далее — план BEPS)⁴.

Налоговая деофшоризация стала, по справедливому замечанию В. А. Мачехина, «логичным распространением действий государства по борьбе с уклонением от уплаты налогов на трансграничные операции налогоплательщиков»⁵. Восприятие иностранных и международно-правовых источников путем рецепции, унификации и гармонизации становится для

российского законодателя актуальным инструментом формирования налоговых норм и юридических конструкций. Трансфертное ценообразование, концепция бенефициарного собственника, налогообложение КИК, критерии налогового резидентства для юридических лиц, положения в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией о финансовых счетах и документацией по международным группам компаний — все это «лучшие мировые практики, без которых немыслима комплексная борьба с уклонением от налогообложения»⁶.

Учитывая важность приведенного тезиса, хотелось бы акцентировать внимание на том, что современные исследования носят несколько односторонний уклон, направленный «против налогоплательщика» и презюмирующий негативные тенденции расширения географии налоговых отношений, а именно распространение злоупотребительных налоговых практик. Императивный метод финансового права накладывает свой отпечаток на позиции исследователей, которые как бы излагают взгляд публично-правовых образований, не отражая необходимость улучшения налогового администрирования с целью создания более комфортных условий для реализации прав и обязанностей налогоплательщика. Однако концепции, заимствованные российским законодателем, формировались и апробировались в течение длительного времени именно в целях сохранения баланса публичного и частного интересов. Одностороннее же изменение их содержания ведет к снижению эффективности налоговой системы.

Вместе с тем Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов от-

² Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов // СПС «КонсультантПлюс».

³ Послание Президента РФ Владимира Путина Федеральному Собранию от 12 декабря 2013 г. // Российская газета. № 282. 2013. 13 дек.

⁴ OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting // OECD Publishing. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

⁵ Мачехин В. А. Налоговая деофшоризация в России и проект БЭПС: попытка сравнения // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2016. № 6. С. 109.

⁶ Кто владеет информацией, владеет и налоговой базой // Налоговед. 2016. № 6. С. 15.

разили и другую тенденцию: «В целях расширения возможностей налогоплательщиков по получению информации о своих контрагентах, а также повышению общего уровня прозрачности в экономике предлагается рассмотреть вопрос о расширении перечня информации, не относящейся к налоговой тайне».

Сфера борьбы с налоговыми злоупотреблениями существенно ощутила влияние международной экономической интеграции и зарубежного опыта налогового регулирования. Все эти отношения должны рассматриваться сквозь призму принципа запрета дискриминации: концепция равенства субъектов национального и иностранного права отражена в Налоговом кодексе РФ (НК РФ).

Налоговые соглашения, заключенные Российской Федерацией, не содержат специальных правил, направленных на борьбу со злоупотреблениями (в отличие, например, от европейских *anti-avoidance rules*). Однако важную роль на этом направлении продолжает играть постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»⁷ (далее — постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 53), составляющее базу судебной практики по борьбе с практикой агрессивного налогового планирования. Налоговая выгода определяется как уменьшение размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из

бюджета. Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

Таким образом, правомерность действий налогоплательщика зависит от «обоснованности» полученной им налоговой выгоды. Большое количество жалоб налогоплательщиков касается оценки этой обоснованности. Суд придает экономическому анализу определяющее значение при оценке обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды⁸.

Правоприменитель избрал подходы деловой цели и преобладания содержания перед формой⁹. Деловая сущность отношений и подлинные обстоятельства хозяйственной деятельности имеют преимущество над их оформлением в документах (п. 3, 5, 7 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 53, п. 7 информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 декабря 2005 г. № 98¹⁰). Эти положения в равной степени применимы как к внутренним, так и к трансграничным ситуациям, хотя число судебных актов в отношении последних существенно меньше¹¹.

Примером может служить постановление Арбитражного суда Московского округа от 30 апреля 2015 г. № Ф05-3351/2015. Суд рассмотрел вопрос в отношении обоснованности учета в целях налога на прибыль расходов по аккредитивам и поддержал позицию налоговых органов, кото-

⁷ Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2006. № 12.

⁸ См.: *Хаванова И. А.* О теории экономического анализа в налоговом праве (концептуальные основы) // Журнал российского права. 2015. № 5. С. 111—124.

⁹ *Matchekhin V., Soloveva N., Tokareva K.* Russia // *Cahiers de Droit Fiscal International*. 2016. Vol. 101. № 2. Pp. 687—700.

¹⁰ Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 декабря 2005 г. № 98 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2006. № 3.

¹¹ Определения Верховного Суда РФ от 13 апреля 2015 г. № 305-КГ15-2040 по делу № А41-3708/2014 ; от 11 ноября 2014 г. № 305-КГ14-1350 по делу № А40-97501/2012.

рые оспаривали обоснованность учета банком в целях налога на прибыль платы по данным аккредитивам. Принимая постановление, суд заявил о том, что в соответствии с п. 3 и 4 постановления Высшего Арбитражного Суда РФ № 53 налоговая выгода может быть признана необоснованной, в частности в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

Суд сослался на официальные комментарии 2008 и 2010 г. к параграфу 3 ст. 11 Модельной конвенции ОЭСР по налогам на доход и капитал (далее — МК ОЭСР)¹², в соответствии с которыми к операциям с нетрадиционными финансовыми инструментами положения ст. 11 МК ОЭСР (проценты), как правило, не применяются, если нет долгового обязательства в основе, однако в случае наличия, исходя из приоритета экономического существа операций (их совокупности) долгового обязательства, выплаты по таким нетрадиционным финансовым инструментам являются процентами. Таким образом, неприменение правил учета процентов привело к необоснованной налоговой выгоде для банка и нарушило приоритет содержания над формой.

В отношении подобных дел сложность состоит в том, что в Российской Федерации не сложилось практики заключения договоров, предметами которых были бы налоги, уплачиваемые за рубеж. Российское налоговое законодательство не содержит специальных норм в отношении иностранных налогов или условий обложения налогом (subject-to-tax clauses) в отношении трансграничных ситуаций. До тех пор, пока подобные нормы не будут включены в НК РФ, уклонение от уплаты зарубежных налогов не будет считаться злоупотребительной налоговой практикой в Российской Федерации. Также в НК РФ отсутствуют положения в отношении двойного налогообложения в трансграничных ситуациях.

Кроме того, остается нерешенной проблема субъективной оценки действий налогоплательщика исходя из конкретных обстоятельств дела при рассмотрении споров хозяйствующих субъектов с налоговыми органами в арбитражных судах. Например, одним из способов налоговой оптимизации является дробление бизнеса, при котором на базе существующей организации создано несколько новых в целях сохранения льготного специального режима налогообложения (упрощенной системы налогообложения). Проблемы дробления бизнеса — яркая иллюстрация динамичности судебной практики в сфере налогообложения. Так, согласно тенденции последних лет использование организациями общего бренда, одной клиентской базы, осуществление деятельности в одном помещении, взаимозависимость учредителей организаций могли быть расценены налоговыми органами и судами как доказательства, свидетельствующие о деятельности организаций как единого производственного комплекса с одной производственной базой и наличии в действиях налогоплательщика схемы уклонения от уплаты налога (постановления ФАС Уральского округа от 11 сентября 2014 г. № Ф09-5661/14 по делу № А60-32045/2013; ФАС Западно-Сибирского округа от 16 июня 2014 г. по делу № А75-2075/2013; определение Верховного Суда РФ № 302-КГ14-343).

В то же время другие суды приходили к выводу о том, что дробление бизнеса имело разумную деловую цель и указанные выше обстоятельства не являются основанием для признания налоговой выгоды необоснованной (постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 25 июля 2014 г. по делу № А03-7576/2013 и от 21 марта 2012 г. по делу № А03-8363/2011).

Разногласия судов разрешил Конституционный Суд РФ в определении от 4 июля 2017 г. № 1440-О. Основанием послужила жалоба ИП Бунеева, возглавлявшего ООО «Мастер-Инструмент» в Волгоградской области и оспорившего положения НК РФ, которые, по мнению заявителя, позволяют правоприменительным

¹² Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing // URL: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en.

органам включать в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость и по налогу на прибыль организаций денежные средства, полученные не организацией-налогоплательщиком, а ее контрагентами, формально обосновывая это разделением (дроблением) бизнеса — без установления взаимосвязи указанных лиц, без оспаривания совершенных ими сделок и фактически при отсутствии объекта налогообложения. Конституционный Суд РФ отказал в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева¹³.

В особом мнении к указанному определению К. В. Арановский указал, что налоговые органы вменили уклонение от уплаты налогов только ООО «Мастер-Инструмент», признав «фиктивной» деятельность всех участников соглашения. Вместе с тем при рассмотрении дела о банкротстве ООО «Мастер-Инструмент» суд посчитал, что материалы дела подтверждают реальность взаимоотношений между компаниями-участниками: «Это по меньшей мере ставит под сомнение выводы об имитации хозяйственной деятельности ООО «Мастер-Инструмент» с участием взаимосвязанных с ним лиц... в судебной практике взаимозависимость участников сделки также сама по себе не дает оснований к признанию налоговой выгоды необоснованной».

Указанное мнение получило неоднозначную оценку исследователей и практиков. Так, А. А. Артюх комментирует особое мнение в части высказывания о праве налогоплательщика «не переплачивать налоги» только из-за страха перед налоговой проверкой: с одной стороны, оно спра-

ведливо, с другой — уплата налогов должна быть основана на законе и не должна сопровождаться злоупотреблениями и нарушениями, в результате которых искажаются как экономический смысл операций налогоплательщика, так и их налоговые последствия. Формальное и экономически неоправданное использование юридических инструментов для прикрытия иных по содержанию отношений не должно поощряться, если это делается исключительно с целью налоговой экономии¹⁴.

Подобный подход к оценке налоговых злоупотреблений идет в русле актуальных мировых тенденций в сфере налогообложения, закрепленных в плане BEPS и Многосторонней конвенции ОЭСР по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения¹⁵. Целью принятия этих актов является пресечение формального использования юридических инструментов и отдельных юрисдикций с целью минимизации налогообложения в трансграничной сфере.

Проблема разграничения правомерных действий, направленных на минимизацию налогов, и уклонения от их уплаты в течение длительного времени обсуждалась и на уровне российского законодателя. Проект федерального закона № 529775-6 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»¹⁶ был внесен в Государственную Думу еще в мае 2014 г., однако вызвал критику практиков и исследователей¹⁷ и был существенно доработан.

¹³ Определение Конституционного Суда РФ от 4 июля 2017 г. № 1440-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247—249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁴ См.: Артюх А. А. Преждевременная радость: о нашумевшем определении 1440-О и особом мнении судьи Арановского // *Zakon.ru* — первая социальная сеть для юристов. URL: https://zakon.ru/blog/2017/08/04/prezhdevremennaya_radost__o_nashumevshem_opredelenii_1440-o_i_osobomu_mnenii_sudii_aranovskogo (дата обращения: 4 сентября 2017 г.).

¹⁵ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting // OECDURL. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (дата обращения: 28 июня 2017 г.).

¹⁶ СПС «КонсультантПлюс».

¹⁷ См.: Зарипов В. М. Кризис концепции налоговой выгоды // *Налоговед.* 2015. № 6. С. 19—31 ; Копина А. А. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами vs полу-

Принятый в итоге Федеральный закон от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»¹⁸ направлен на решение проблемы использования налогоплательщиками формально правомерных действий для неуплаты (неполной уплаты) налога или получения права на его возмещение (зачет, возврат). Закреплено общее правило, запрещающее налогоплательщикам уменьшать налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Вместо концепции деловой цели законодателем используется уже концепция основной цели и определены условия, при одновременном соблюдении которых налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога:

- 1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;
- 2) обязательство по сделке (операции) исполнено стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Доказывать факт несоблюдения этих условий должны налоговые органы в ходе мероприятий налогового контроля. После прохождения этого теста законом предлагается дополнительно проверять соблюдение одновременно двух условий:

- основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

— обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Тем не менее, по мнению В. М. Зарипова, текст нововведения содержит в себе минимум два серьезных изъяна. Во-первых, это введение понятия «искажение фактов хозяйственной жизни», содержание которого неконкретно, а потому может быть истолковано произвольно в любую сторону. Вторым опасным нововведением становится презумпция необоснованной налоговой выгоды в случае, если обязанное по договору лицо не выполнило свои обязательства по нему. Иными словами, если сделка реальна, налоговых претензий к участникам нет, но действительным исполнителем выступило какое-то третье лицо — налогоплательщик теряет право на получение налоговой выгоды по ней. Презумпция эта, как видно из закона, непроверяема»¹⁹.

Возникает вопрос соотношения НК РФ и постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 53: закон касается преимущественно проблематики сделок с «недобросовестными» контрагентами, в то время как концепция необоснованной налоговой выгоды имеет более широкое применение.

Например, В. М. Зарипов полагает, что ст. 54.1 НК РФ и постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 53 «соотносятся как статья 40 и раздел V.1 НК РФ — это об одном и том же, но разными словами и с некоторыми корректировками. Поэтому на практике налоговые органы и суды долгое время будут применять и то, и другое, выводя из них некий общий знаменатель. Отменит ли Верховный Суд РФ постановление № 53 и примет ли взамен него

чение необоснованной налоговой выгоды // *Налоги*. 2016. № 9. С. 10—17 ; *Сасов К. А.* Обоснованность налоговой выгоды: кризис доктрины или крушение права? // *Налоговед*. 2016. № 11. С. 24—33.

¹⁸ Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 19.07.2017).

¹⁹ *Зарипов В. М.* Налоговая выгода: выше плintуса // *Zakon.ru* — первая социальная сеть для юристов. URL: https://zakon.ru/blog/2017/6/20/nalogovaya_vygoda_vyshe_plintusa (дата обращения: 28 июня 2017 г.).

новое разъяснение — пока вопрос. Тем не менее существенная перезагрузка практики произойдет»²⁰. С. В. Савсерис справедливо полагает, что «с юридической точки зрения никаких правовых последствий, связанных исключительно с переносом отдельных положений из постановления высшего судебного органа в НК РФ, быть не может. Правовые позиции Пленума ВАС РФ, выраженные в Постановлении № 53, сохраняют юридическую силу до тех пор, пока не будут отменены ВС РФ, и арбитражные суды обязаны ими руководствоваться»²¹.

В письме от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ ФНС России заявила, что ст 54.1 НК РФ не является кодификацией правил, сформулированных в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда № 53, а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики. Суть изменений заключается в том, что законодателем определены конкретные действия налогоплательщика, которые признаются злоупотреблением правами, и условия, которые должны быть соблюдены налогоплательщиком для возможности учесть расходы и заявить налоговые вычеты по имевшим место сделкам (операциям)²². Вместе с тем представляется, что аналогичные задачи выполнялись и с помощью постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 53, согласно которому установление судом наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели) в действиях налогоплательщика осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Следует констатировать, что разграничение вариантов правомерной и неправомерной налоговой оптимизации посредством доказыва-

ния обстоятельств необоснованной налоговой выгоды не всегда представляется возможным. Наличие или отсутствие доказательств совершения налогоплательщиком действий, подтверждающих их направленность на избежание уплаты налогов, имеет косвенное отношение к реальным намерениям и целям налогоплательщика: только сам налогоплательщик может знать, имелось ли у него намерение уклониться от уплаты налогов в отсутствие соответствующих оснований.

В письме от 16 августа 2017 г. № СА-4-7/16152@²³ ФНС России изложила свое понимание новых норм НК РФ. В частности, налоговым органам при доказывании фактов неисполнения (неполного исполнения) обязанности по уплате налогов или необоснованного получения права на их возмещение (возврат, зачет) необходимо обеспечить получение доказательств, свидетельствующих об умышленном участии проверяемого налогоплательщика, обеспеченном, в том числе, действиями его должностных лиц и участников (учредителей), в целенаправленном создании условий, направленных исключительно на получение налоговой выгоды. Таким образом, необходимым элементом злоупотреблений должна быть волевая составляющая деяния.

Об умышленных действиях налогоплательщика могут свидетельствовать установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности, в том числе на основании взаимозависимости спорных контрагентов и проверяемого налогоплательщика, установленные факты осуществления транзитных операций между взаимозависимыми или аффилированными участниками взаимосвязанных хозяйственных операций, в том числе через посредников, с использованием особых форм расчетов и сроков платежей, а также обстоятельства, свидетельствующие о согласовании действий участников хозяйственной деятельности

²⁰ Зарипов В. М. Налоговая выгода: выше плинтуса.

²¹ Савсерис С. В. Общая норма против уклонения от уплаты налогов: проблемы реконструкции налоговых последствий при переквалификации сделок // Налоговед. 2017. № 8.

²² СПС «КонсультантПлюс».

²³ СПС «КонсультантПлюс».

и т.п. При этом при доказанности умышленности действий налогоплательщика, направленных на неуплату налога, налоговые обязательства, возникшие в результате таких действий, корректируются в полном объеме.

Доктрина необоснованной налоговой выгоды может стать инструментом борьбы с трансграничными злоупотреблениями. Ввиду ее кодификации применение общих антиуклонительных положений должно стать более упорядоченным.

Отдельное внимание концепции необоснованной налоговой выгоды с ее фактическим закреплением применительно к сфере трансграничных сделок уделено Верховным Судом РФ в Обзоре практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов, от 16 июля 2017 г.²⁴. Согласно п. 13 указанного Обзора налоговые льготы, предусмотренные международными договорами Российской Федерации, не предоставляются в отношении трансграничных операций, главной целью совершения которых являлось получение дохода ее участниками исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды (создания благоприятных условий налогообложения) в отсутствие намерения осуществлять экономическую деятельность. По замечанию С. А. Семенова и А. А. Артюха, «он закрепляет на уровне правоприменительной практики специальную “антизлоупотребительную оговорку” при оценке правомерности применения тех или иных льготных положений любых соглашений об избежании двойного налогообложения (далее — СИДН)»²⁵.

Тест деловой цели, предусмотренный п. 9 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 53 и закрепленный в ст. 54.1 НК РФ,

вполне соответствует сложившейся мировой практике правового регулирования трансграничных налоговых отношений.

Кроме того, при подписании в июне 2017 г. Многосторонней конвенции ОЭСР по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения Российская Федерация выразила желание распространить положения Конвенции на 66 СИДН, избрав наиболее жесткий вариант, максимально ограничивающий применение льгот. Согласно ст. 7 Конвенции в предоставлении преимуществ СИДН может быть отказано в случае, если с учетом конкретных обстоятельств будет установлено, что основной целью сделки или операции было именно получение такого преимущества.

Таким образом, налицо восприятие российским законодателем и правоприменителями зарубежной практики оценки конструкций как «чисто искусственных». Этот подход применяется в правоприменительной практике государств — членов ЕС для оправдания национальных норм, установивших дискриминацию налогоплательщика по национальному признаку: целью национальной нормы должна являться борьба со злоупотреблениями, притом поведение налогоплательщиков должно быть направлено исключительно на злоупотребления путем создания искусственных конструкций²⁶.

Нейтральная налоговая система избегает издержек, связанных с искажением преимуществ для налогоплательщиков и существует при условии, что налоги не оказывают влияния на решения налогоплательщиков о том, куда инвестировать, где быть резидентами и где основывать корпорацию. В последние годы

²⁴ СПС «КонсультантПлюс».

²⁵ Семенов С., Артюх А. Президиум Верховного Суда Российской Федерации утвердил Обзор практики по вопросам налогообложения иностранных инвестиций и доходов иностранных компаний в России // СПС «КонсультантПлюс».

²⁶ Этот принцип был закреплен Судом ЕС в решении по делу Cadbury Schweppes: C-196/04 Cadbury Schweppes Plc, Cadbury Schweppes Ltd v Commissioners of Inland Revenue, ECR, judgement of 12 September 2006. См. об этом: Пономарева К. А. Проблемы гармонизации налогообложения прибыли и доходов в Европейском Союзе, их оценка с позиций государств-членов и Суда Европейского Союза // Актуальные проблемы российского права. 2016. № 12 (73). С. 183—193.

в российское налоговое право введены институты, сложившиеся и применяемые в налоговом праве зарубежных стран. Указанные процессы протекают поступательно и характеризуются частым внесением изменений в законодательство, что свидетельствует о том, что концепция деофшоризации и реализации плана BEPS не всегда детально проработана на стадии принятия законопроектов.

Вместе с тем развитие правового регулирования по вопросам международного сотрудничества в налоговой сфере и обмена налоговой

информацией позволяет положительно характеризовать процесс использования Российской Федерацией лучших современных налоговых практик. Полагаем, что разработка единого комплексного подхода к борьбе со злоупотребительными налоговыми практиками позволит не только инкорпорировать в НК РФ наработки и механизмы зарубежного и международного налогового права, но и создать качественно новый подход к реализации программных международных документов на уровне российского налогового законодательства.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Артюх А. А. Преждевременная радость: о нашумевшем Определении 1440-О и особом мнении судьи Арановского // *Zakon.ru* — первая социальная сеть для юристов. URL: https://zakon.ru/blog/2017/08/04/prezhdevremennaya_radost__o_nashumevshem_opredelenii_1440-o_i_osobomu_mnenii_sudii_aranovskogo (дата обращения: 4 сентября 2017 г.).
2. Зарипов В. М. Кризис концепции налоговой выгоды // *Налоговед.* — 2015. — № 6. — С. 19—31.
3. Зарипов В. М. Налоговая выгода: выше плинтуса // *Zakon.ru* — первая социальная сеть для юристов. URL: https://zakon.ru/blog/2017/6/20/nalogovaya_vygoda_vyshe_plintusa (дата обращения: 28 июня 2017 г.).
4. Копина А. А. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами vs получение необоснованной налоговой выгоды // *Налоги.* — 2016. — № 9. — С. 10—17.
5. Кто владеет информацией, владеет и налоговой базой // *Налоговед.* — 2016. — № 6. — С. 14—25.
6. Мачехин В. А. Налоговая деофшоризация в России и проект БЭПС: попытка сравнения // *Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА).* — 2016. — № 6. — С. 107—117.
7. Пономарева К. А. Проблемы гармонизации налогообложения прибыли и доходов в Европейском Союзе, их оценка с позиций государств-членов и Суда Европейского Союза // *Актуальные проблемы российского права.* — 2016. — № 12 (73). — С. 183—193.
8. Савсерис С. В. Общая норма против уклонения от уплаты налогов: проблемы реконструкции налоговых последствий при переквалификации сделок // *Налоговед.* — 2017. — № 8. — С. 8—15.
9. Сасов К. А. Обоснованность налоговой выгоды: кризис доктрины или крушение права? // *Налоговед.* — 2016. — № 11. — С. 24—33.
10. Хаванова И. А. О теории экономического анализа в налоговом праве (концептуальные основы) // *Журнал российского права.* — 2015. — № 5. — С. 111—124.
11. Matchekhin V., Soloveva N., Tokareva K. Russia // *Cahiers de Droit Fiscal International.* — 2016. — Vol. 101. — № 2. — Pp. 687—700.

Материал поступил в редакцию 4 сентября 2017 г.

TENDENCIES OF LEGAL REGULATION IN THE SPHERE OF FIGHT AGAINST TAX ABUSE: APPLICATION OF INTERNATIONAL EXPERIENCE IN RUSSIA

PONOMAREVA Karina Aleksandrovna — PhD in Law, Associate Professor of the Department of State and Municipal Law of the Omsk F.M. Dostoevsky State University
karinaponomareva@gmail.com
644077, Russia, Omsk, 50 Let Profsoyuzov, d. 100

Abstract. *The article is devoted to the analysis of legal regulation tendencies in the sphere of fight against tax abuse. Changes in the Russian tax legislation in recent years have been largely caused by integrating the experience of international organizations, particularly the Organization for Economic Cooperation and Development, and by implementing the BEPS Action Plan. The article considers and analyzes amendments to the Tax Code of the Russian Federation that enshrine and provide for legal categorization of cases involving unjustified tax benefits received by the tax-payer and makes a brief analysis of the idea of developing a comprehensive approach to the fight against abusive tax practices.*

Keywords: *Tax Law, tax, tax abuse, the OECD, BEPS, double taxation, tax benefit.*

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Artyux A. A. Prezhdevremennaya radost': o nashumevshem Opredelenii 1440-O i osobom mnenii sud'i Aranovskogo // Zakon.ru — pervaya social'naya set' dlya yuristov. URL: https://zakon.ru/blog/2017/08/04/prezhdevremennaya_radost__o_nashumevshem_opredelenii_1440-o_i_osobomu_mnenii_sudi_aranovskogo (data obrashheniya 4 sentyabrya 2017 g.).
2. Zaripov V. M. Krizis koncepcii nalogovoy vy'gody' // Nalogoved. — 2015. — № 6. — S. 19—31.
3. Zaripov V. M. Nalogovaya vy'goda: vy'she plintusa // Zakon.ru — pervaya social'naya set' dlya yuristov. URL: https://zakon.ru/blog/2017/6/20/nalogovaya_vygoda_vyshe_plintusa (data obrashheniya 28 iyunya 2017 g.).
4. Kopina A. A. Nalogovy'j kontrol' v svyazi s soversheniem sdelok mezhdru vzaimozavisimy'mi liczami vs poluchenie neobosnovannoj nalogovoy vy'gody' // Nalogi. — 2016. — № 9. — S. 10—17.
5. Kto vladeet informaciej, vladeet i nalogovoj bazoj // Nalogoved. — 2016. — № 6. — S. 14—25.
6. Machexin V. A. Nalogovaya deofshorizaciya v Rossii i proekt BE'PS: popy'tka sravneniya // Vestnik Universiteta imeni O. E. Kutafina. — 2016. — № 6. — S. 107—117.
7. Ponomareva K. A. Problemy' garmonizacii nalogooblozheniya pribyli i dohodov v Evropejskom Soyuze, ix ocenka s pozicii gosudarstv-chlenov i Suda Evropejskogo Soyuza // Aktual'ny'e problemy' rossijskogo prava. — 2016. — № 12 (73). — S. 183—193.
8. Savseris S. V. Obshhaya norma protiv ukloneniya ot uplaty' nalogov: problemy' rekonstrukcii nalogovy'x posledstvij pri perekvalifikacii sdelok // Nalogoved. — 2017. — № 8. — S. 8—15.
9. Sasov K. A. Obosnovannost' nalogovoy vy'gody': krizis doktriny' ili krushenie prava? // Nalogoved. — 2016. — № 11. — S. 24—33.
10. Xavanova I. A. O teorii e'konomicheskogo analiza v nalogovom prave (konceptual'ny'e osnovy') // Zhurnal rossijskogo prava. — 2015. — № 5. — S. 111—124.