Информация для цитирования:

Пономарева К. А. Правовое регулирование борьбы со злоупотребительными налоговыми практиками в Европейском Союзе и Российской Федерации // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2019. Вып. 45. С. 418–441. DOI: 10.17072/1995-4190-2019-45-418-441.

Ponomareva K. A. Pravovoe regulirovanie bor'by so zloupotrebitel'nymi nalogovymi praktikami v Evropeyskom Soyuze i Rossiyskoy Federatsii [Legal Regulation of Combating Abusive Tax Practices in the European Union and the Russian Federation]. *Vestnik Permskogo universiteta. Juridicheskie nauki* – Perm University Herald. Juridical Sciences. 2019. Issue 45. Pp. 418–441. (In Russ.). DOI: 10.17072/1995-4190-2019-45-418-441.

УДК 347.73

DOI: 10.17072/1995-4190-2019-45-418-441

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БОРЬБЫ
СО ЗЛОУПОТРЕБИТЕЛЬНЫМИ НАЛОГОВЫМИ ПРАКТИКАМИ
В ЕВРОПЕЙСКОМ СОЮЗЕ И РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

К. А. Пономарева

Кандидат юридических наук,
доцент кафедры государственного и муниципального права
Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского
644077, Россия, г. Омск, ул. 50 лет Профсоюзов, 100/1

ORCID: 0000-0002-2951-3067

ResearcherID: N-7562-2016

E-mail: karinaponomareva@gmail.com

Поступила в редакцию 21.05.2019

Введение: статья представляет собой результат исследования по вопросам имплементации мер, направленных на борьбу с размыванием налоговой базы и выводом прибыли в Европейском Союзе и Российской Федерации. Впервые на русском языке представлен подробный анализ Директивы Совета ЕС 2016/1164, устанавливающей правила борьбы с практиками уклонения от налогообложения, оказывающими непосредственное воздействие на функционирование внутреннего рынка. Фундаментальная значимость исследования определяется направленностью на комплексный анализ правового обеспечения налоговой безопасности государства в условиях международной экономической интеграции на примере ЕС и его государств-членов, а также Российской Федерации. **Цель:** на основе сравнительно-правового исследования раскрыть особенности правового регулирования борьбы со злоупотребительными налоговыми практиками в ЕС и Российской Федерации, а также выявить возможные направления совершенствования российского налогового законодательства. **Методы:** методы анализа и синтеза, принцип единства теории и практики; принципы объективности, всесторонности и комплексности исследования; принцип междисциплинарности исследования, формально-юридический, сравнительно-правовой, исторический, статистический. **Результаты:** выявление налоговых угроз, сопровождающих международную экономическую интеграцию, а также совершенствование мер по борьбе с налоговыми злоупотреблениями с учетом опыта

интеграционных объединений и современных тенденций трансграничного налогообложения. **Выводы:** выявлены различные цели введения антиуклонительных налоговых мер в ЕС и Российской Федерации: если в ЕС целью введения этих мер является предотвращение фрагментации внутреннего рынка, обеспечение совместимости с правом Союза и правовой определенности, то в Российской Федерации – деофшоризация экономики и ответы на вызовы, связанные с размыванием налоговой базы или уклонением от уплаты налогов.

Ключевые слова: налоговое право; размывание налоговой базы и вывод прибыли; Европейский Союз; план BEPS; ОЭСР; уклонение от налогообложения; директива; интеграция; корпоративное налогообложение

LEGAL REGULATION OF COMBATING ABUSIVE TAX PRACTICES IN THE EUROPEAN UNION AND THE RUSSIAN FEDERATION

K. A. Ponomareva

Dostoevsky Omsk State University
100/1, 50 let Profsoyuzov st., Omsk, 644077, Russia

ORCID: 0000-0002-2951-3067

ResearcherID: N-7562-2016

E-mail: karinaponomareva@gmail.com

Received 21.05.2019

Introduction: the article is the result of research on the implementation of measures aimed at combating tax base erosion and profit shifting in the European Union (hereinafter – the EU). It is the first work in the Russian language to present a detailed analysis of the EU Council Directive 2016/1164, laying down rules for combating tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. The fundamental importance of the study is determined by the focus on a comprehensive analysis of the legal support for tax security of the state in the context of international economic integration through the example of the European Union and its Member States, as well as the Russian Federation. **Purpose:** based on comparative legal research, to reveal the features of legal regulation of the fight against abusive tax practices in the EU and the Russian Federation, as well as to identify possible areas of focus and ways to improve Russian tax legislation. **Methods:** methods of analysis and synthesis, the principle of unity of theory and practice; principles of objectivity, comprehensiveness and complexity of research; the principle of interdisciplinary research, formal legal method, comparative legal analysis, historical method, statistical method. **Results:** identification of tax threats accompanying international economic integration and improvement of measures to combat tax abuse, taking into account the experience of supranational associations and current trends in cross-border taxation. **Conclusions:** there have been identified different objectives underlying the introduction of anti-avoidance measures in the EU and the Russian Federation: by introducing these measures, the EU aims to prevent fragmentation of the internal market, as well as to ensure compatibility with the law of the Union and legal certainty, while the Russian Federation seeks deoffshorization of the economy and intends to tackle the challenges associated with the tax base erosion and tax evasion.

Keywords: tax law; tax base erosion and profit shifting; European Union; BEPS Action Plan; OECD; tax avoidance; Directive; integration; corporate taxation

Введение

Во всем мире государства наделены суверенными полномочиями в сфере налогообложения. Сложности функционирования налоговых систем и риск двойного налогообложения ставят вопрос о том, могут ли налоговые полномочия оставаться только на национальном уровне.

Глобализация, в первую очередь в сфере экономической деятельности, сопровождается образованием и развитием интеграционных объединений. Сущность налоговых режимов в подобных объединениях обусловлена дихотомией налоговой гармонизации и приоритета национальных факторов в формировании налоговых режимов в сфере прямого налогообложения. Основные свободы, закрепленные в учредительных договорах, оказывают влияние на национальные налоговые режимы. Вместе с тем прямое налогообложение является сферой, в которой государства-члены сохраняют свои суверенные права. Этот факт нередко создает почву для «конфликта» с целями интеграционных объединений, а также свободой передвижения товаров, услуг, капитала и рабочей силы.

Из существующих форм межгосударственной интеграции наиболее всеохватывающей стала западноевропейская интеграция – Европейский Союз (далее – ЕС). Исследование опыта ЕС имеет важное теоретическое и практическое значение для России как важнейшего актора евразийской интеграции в свете создания новых правовых механизмов регулирования налогообложения прибыли и доходов в Евразийском экономическом союзе. Изменения налогового законодательства многих государств в последние годы обусловлены использованием опыта международных организаций, в частности Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР). На развитие национального налогового законодательства влияют акты этих организаций, в первую очередь План действий, направленных на борьбу с размыванием налоговой базы и выводом прибыли (далее – план BEPS)¹.

Имплементация государствами предписаний международных организаций предподре-

ляет направления развития национальной налоговой политики. Транснациональные компании эксплуатируют различия национальных налоговых режимов, создающие возможности для размывания налоговой базы и вывода прибыли. Это требует немедленных действий, направленных на восстановление доверия к правовой системе и закрепление гарантий налогообложения по месту создания прибыли.

Изменения российского налогового законодательства последних лет во многом обусловлены имплементацией мер, заложенных актами ОЭСР, в первую очередь планом BEPS. Россия – неотъемлемая часть мирового сообщества, и общие проблемы в сфере налогообложения отражаются на российском режиме налогообложения прибыли и доходов: согласно части 4 статьи 15 Конституции Российской Федерации, международные договоры Российской Федерации и основополагающие принципы и нормы международного права являются составной частью правовой системы². Нормы наднационального права и нормы, закрепленные в актах ОЭСР, влияют на возможность совершенствования российского налогового режима посредством имплементации мер этих актов или посредством инкорпорации.

Осуществление работы по борьбе с уклонением от налогообложения в рамках реализации плана BEPS и обеспечения перехода к автоматическому обмену налоговой информацией является приоритетом³ российской налоговой политики в сфере международного налогообложения.

Закрепление в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ)⁴ правил налогообложения контролируемых иностранных компаний⁵, правил тонкой (недостаточной)

² Конституция Российской Федерации: принята всенар. голосованием 12 дек. 1993 г. (с учетом поправок, внесенных законами РФ о поправках к Конституции РФ от 21 июля 2014 г. № 11-ФКЗ) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2014. № 31, ст. 4398.

³ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 31, ст. 3824; Часть вторая от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ // Там же. 2000. № 32, ст. 3340.

⁵ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний

¹ OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting // OECD Publishing. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> (дата обращения: 19.01.2019).

капитализации, концепции фактического права на доход, критериев налогового резидентства юридических лиц, дополнение НК РФ общей нормой против уклонения от уплаты налогов¹, а также ратификация Российской Федерацией Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам² являются вехами российской налоговой политики на современном этапе. 7 июня 2017 г. Российская Федерация присоединилась к Многосторонней конвенции ОЭСР по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (далее – Многосторонняя конвенция ОЭСР, MLI)³, которая содержит обязательные положения, нашедшие свое отражение в финальном отчете плана BEPS, и ратифицировала. 1 января 2018 г. вступил в силу Федеральный закон от 27 ноября 2017 г. № 340-ФЗ⁴, направленный на реализацию Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам.

Глобализация и растущая роль транснациональных компаний имеют стратегически важные последствия для национальных налоговых систем: инвестиции будут размещены не только там, где это наиболее продуктивно, но и там, где ниже налоговая нагрузка. В идеале выбор места учреждения компании не должен зависеть от налогового режима того или иного государства, но на практике компании меняют место размещения инвестиций с целью избежать высокой налоговой нагрузки.

и доходов иностранных организаций): Федер. закон от 24 нояб. 2014 г. № 376-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2014. № 48, ст. 6657.

¹ О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации: Федер. закон от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ // Там же. № 30, ст. 4443.

² Совместная Конвенция Совета Европы и Организации экономического сотрудничества и развития о взаимной административной помощи по налоговым делам (заключена в г. Страсбурге 25 января 1988 г., ратифицирована Российской Федерацией с оговорками и заявлениями Федеральным законом от 4 ноября 2014 г. № 325-ФЗ) // Там же. 2016. № 12, ст. 1586.

³ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (дата обращения: 10.01.2019).

⁴ О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний: Федер. закон от 27 нояб. 2017 г. № 340-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2017. № 49, ст. 7312.

Налогообложение прибыли характеризуется четкой связью между доходом налогоплательщика и соответствующим налоговым бременем. Неравномерное распределение налоговой нагрузки создает препятствия для привлечения инвестиционных средств в экономику государств – членов интеграционных объединений. Эти препятствия порождают вредоносную налоговую конкуренцию. Кроме того, в результате глобализации произошел скачок от моделей экономической деятельности, ориентированных на специфику отдельной страны, к интегрированным моделям с несколькими централизованными функциями на региональном или мировом уровнях.

Эти тенденции открыли возможности минимизации налогового бремени транснациональных предприятий. Уклонение от корпоративного налогообложения ежегодно лишает государственные бюджеты миллиардов, а компании, уплачивающие налоги в соответствии с законодательством, – конкурентных преимуществ. Трансграничная природа уклонения от корпоративного налогообложения обуславливает тот факт, что противодействие этому явлению лишь на национальном уровне не только невозможно, но и будет усугублять сложившуюся ситуацию. Односторонние попытки государств защитить свои налоговые базы создают административное бремя для бизнеса, правовую неопределенность для инвесторов и новые возможности уклонения от налогообложения.

План BEPS является документом, определяющим налоговую политику государств по всему миру. Приоритет интеграционных объединений и их государств-членов сместился с налоговой гармонизации на борьбу с уклонением от налогообложения и злоупотребительными налоговыми практиками. При этом ЕС устанавливает собственные стандарты реализации плана BEPS, руководствуясь наднациональным правом.

Поскольку многие государства, входящие в ОЭСР, являются в то же время государствами – членами ЕС, необходимо формирование единого подхода к имплементации плана BEPS. На современном этапе государства – члены ЕС свободны принимать акты налогового законодательства в соответствии с внутренними целями до тех пор, пока национальные налоговые правила не нарушают принцип запрета дискри-

минации, закрепленный в Договоре о функционировании Европейского союза (далее – ДФЕС)¹.

Международная налоговая система, заложенная в 1920-е годы, традиционно была основана на принципах источника дохода и резидентства². Хотя эта система неоднократно подвергалась критике, многие десятилетия названные принципы образовывали основу распределения налоговых прав, определяя, какое государство вправе облагать налогом тот или иной доход. В новом мире глобализации и цифровой экономики эти принципы становятся существенно препятствиями международной торговле; более того, они используются субъектами экономической деятельности в своих интересах для получения налоговой выгоды, вплоть до налоговой конкуренции или избежания налогообложения.

Международным ответом на этот вызов стала попытка ограничения налоговой конкуренции посредством введения понятия вредоносной налоговой конкуренции (*harmful tax competition*) и установления «антиуклонительных» правил (*anti-avoidance rules*). Такими правилами являются общие (*General Anti-Avoidance Rules*, *GAARs*) и специальные антиуклонительные правила (*Special Anti-Avoidance Rules*, *SAARs*), которые могут иметь закрепление в международных (например, план *BEPS*) и национальных документах.

Краткая история Директивы Совета ЕС 2016/1164 (ATAD) и ее соотношение с планом BEPS

В 2016 г. Советом ЕС принята Директива 2016/1164, устанавливающая правила борьбы с практиками уклонения от налогообложения, оказывающими непосредственное воздействие на функционирование внутреннего рынка³ (далее – Директива, *ATAD*). Директива – это часть представленного Европейской комиссией

28 января 2016 г. пакета мер по борьбе с уклонением от налогообложения. Цель пакета – имплементировать отдельные действия плана *BEPS* в налоговое право ЕС с целью их применения на внутреннем рынке. Он также включает стратегию по развитию «хорошего управления» (*good governance*) применительно к сфере налогообложения и распространению ее не только на ЕС, но и на третьи страны.

ATAD носит минимальный характер, что означает, что государства-члены должны, по крайней мере, применять минимальный стандарт, но могут выходить за его рамки. Это закреплено в статье 3 Директивы: «Настоящая Директива не препятствует применению внутренних или договорных положений, направленных на установление более высокого уровня защиты для внутренних корпоративных налоговых баз». При этом государствам-членам оставлен широкий выбор средств имплементации норм *ATAD*: Директива основана скорее на принципах, чем на жестких правилах.

Согласно статье 1 *ATAD*, положения Директивы применимы ко всем плательщикам корпоративного налога, в том числе постоянным представительствам, в одном или нескольких государствах-членах, а также налоговым резидентам третьих стран. Однако государства-члены могут также включать в число налогоплательщиков юридическое лицо, которому разрешено применять правила от имени группы в соответствии с национальным налоговым законодательством, а также юридическое лицо в группе, определенное в соответствии с национальным налоговым законодательством, которое не консолидирует результаты своих членов для целей налогообложения.

В отличие от плана *BEPS* Директива – это конкретная законодательная мера, последствия введения которой могут выйти далеко за пределы ЕС. Представляется, что установление минимальной защиты налоговых систем всех государств – членов ЕС все же должно быть оставлено на усмотрение этих государств. При этом последствия введения Директивы, несомненно, могут выйти далеко за пределы ЕС.

В основу настоящего исследования положены две фундаментальные проблемы. Во-первых, это вопрос о том, обеспечивает ли налоговый закон желаемый экономический эффект борьбы с размыванием налоговой базы и

¹ Treaty on the Functioning of the European Union of 13 December 2007. OJ C115 (2008).

² League of Nations, Double Taxation and Tax Evasion, Report Presented by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion, G. 216. M. 85. 1927. II., Apr. 1927.

³ Council Directive 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market // OJ L 193. 19 July 2016, Pp. 1–14.

выводом прибыли, будучи справедливым для налогоплательщиков. Во-вторых, даже если национальное налоговое законодательство является экономически обоснованным, необходимо проверить антиуклонительные нормы на соответствие основным свободам, закрепленным в ДФЕС. Это и является юридическим аспектом настоящего исследования.

Финальный отчет по плану BEPS¹ оставил много вопросов по имплементации пакета мер Плана в интеграционных объединениях. Так, в декабре 2015 г. Комитет ЕС по экономическим и финансовым вопросам (Экофин) утвердил дорожную карту ЕС-BEPS, согласно которой важную роль в имплементации ключевых элементов плана BEPS в ЕС будет играть Группа Совета ЕС по Кодексу поведения по устранению вредоносной налоговой конкуренции в ЕС². Экофин признал наилучшим вариантом «жесткоправовой» подход, основанный на законодательных предложениях, примерами которых являются предложение по введению в ЕС общей консолидированной базы корпоративного налога³ и новая редакция Директивы о процентах и роялти. Таким образом, Совет заявил, что директивы являются предпочтительным способом имплементации плана BEPS в Европе. Совет подчеркнул, что действия 2 (нейтрализация гибридных схем), 3 (повышение эффективности правил КИК), 4 (борьба с размыванием базы налогообложения через выплату процентов), 6 (предотвращение злоупотреблений положениями договоров об устранении двойного налогообложения), 7 (предотвращение применения схем искусственного избежания статуса постоянного представительства) и 13 (внедрение правил, требующих раскрывать приемы агрессивного налогового планирования) плана BEPS желательно имплементировать посредством мер «жесткого» права и пригласил Европейскую комиссию к работе по этим направлениям.

¹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports // URL: <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm> (дата обращения: 12.01.2019).

² EU Code of Conduct: Conclusions of the ECOFIN Council meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy DOC 98/C2/01, OJ C 2 (1998).

³ Common Tax Base - European commission: Draft Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf (дата обращения: 11.01.2019).

В то же время Совет ЕС признал роль «мягкоправового» руководства для государств-членов по имплементации мер плана BEPS, которое политически обязательно и имеет отношение к будущей налоговой политике государств – членов, претендентов на членство в ЕС и третьих стран в отношениях с государствами – членами ЕС.

В соответствии со статьей 3 Директивы, государства-члены вправе устанавливать более строгие правила в целях борьбы с налоговыми злоупотреблениями.

Пакет мер по борьбе с уклонением от налогообложения основан на трех принципах:

- эффективное налогообложение: все компании должны платить налоги по месту создания прибыли;
- налоговая прозрачность: государства-члены должны получать информацию, необходимую для обеспечения справедливого налогообложения;
- устранение риска двойного налогообложения.

Составляющими пакета являются:

- собственно Директива;
- рекомендации в отношении налоговых договоров, заключенных государствами-членами;
- пересмотр Директивы по административному сотрудничеству, которая должна теперь содержать требование отчетов (country-by-country reporting) между налоговыми органами по ключевым вопросам налоговой информации, касающейся транснациональных компаний;
- коммюнике о внешней стратегии эффективного налогообложения, устанавливающее координированный европейский подход к внешним рискам уклонения от налогообложения;
- коммюнике (Chapeau Communication) и рабочий документ, разъясняющий политическую и экономическую основу предложенных изменений [8, с. 79–80].

АТАД указывает на важность внешней стратегии эффективного налогообложения и сотрудничества с иностранными налоговыми органами: уклонение от налогообложения – глобальная проблема, которая не может быть решена отдельно лишь на общем рынке ЕС.

Так, третья страна, в которой расположена материнская компания, должна предоставить

соответствующую налоговую информацию во все государства – члены ЕС, в которых представлена группа. В противном случае дочерняя компания, находящаяся в ЕС, будет обязана представить страновой отчет (country by country report) за группу. Если несколько дочерних компаний представлены в нескольких государствах-членах, то она вправе решить, в какое из них представить информацию, которая в рамках автоматического обмена поступит в налоговые органы этой страны [11, с. 81].

Основные причины скоординированных действий изложены в § 2 преамбулы к ATAD: «Только общие рамки могут предотвратить фрагментацию рынка и положить конец существующим несоответствиям и искажениям на рынке... Национальные меры по имплементации, которые следуют общей линии в Союзе, предоставят налогоплательщикам правовую определенность в том, что эти меры будут совместимы с правом Союза». Из этих высказываний можно судить о том, что Европейская комиссия полагала, что принятие Директивы будет более эффективным, чем предоставление государствам-членам возможности самостоятельно выполнять рекомендации BEPS, поскольку это может привести к фрагментации внутри границ ЕС. Кроме того, это создаст равные условия игры и внутри ЕС, и за его пределами.

ATAD носит минимальный характер, что означает, что государства-члены должны, по крайней мере, применять минимальный стандарт, но могут выходить за его рамки. Эта норма закреплена в статье 3 Директивы: «Настоящая Директива не препятствует применению внутренних или договорных положений, направленных на установление более высокого уровня защиты для внутренних корпоративных налоговых баз». Данный минимальный уровень защиты от уклонения от уплаты налогов обеспечивает более справедливую и устойчивую среду для бизнеса.

При этом государствам-членам оставлен широкий выбор средств имплементации норм ATAD. Директива основана скорее на принципах, чем на жестких правилах, что означает, что государства-члены могут свободно делиться конкретными элементами правил ATAD. Однако можно говорить о том, что ATAD фактически создает для налогоплательщиков обязанности вместо прав.

Новая редакция Директивы (ATAD 2) была подготовлена Комиссией 25 октября 2016 г. и принята 21 февраля 2017 г.¹ Действие статьи 9 Директивы распространяется на гибридные несоответствия между государствами – членами ЕС и третьими странами. Кроме того, в ATAD 2 предусмотрены правила, соответствующие правилам, рекомендованным ОЭСР в окончательном отчете BEPS о действии 2 в 2015 г.

Новые правила ATAD 2 будут дополнительными к ATAD и помогут предотвратить уклонение от уплаты налогов через страны, не входящие в ЕС, с использованием гибридных несоответствий. Кроме того, они будут охватывать различные виды несоответствий с третьими странами. ATAD 2 должна быть реализована не позднее 31 декабря 2019 г. и вступит в силу 1 января 2020 г. Однако положения, касающиеся обратных гибридов (например, структуры CV / BV в Нидерландах), должны быть реализованы не позднее 31 декабря 2021 г. и будут применяться с 1 января 2022 г.

В литературе высказываются различные мнения о Плане действий. Так, В. Шен считает, что за безвредными формулировками скрываются серьезные вмешательства в дела общего рынка: «Налогообложение КИК должно быть ужесточено, контроль за трансфертными ценами должен быть разрешен договорным способом, директивы, способствующие развитию предпринимательской деятельности, модифицированы, а понятие постоянного представительства расширено» [31, S. 4]. Налоговые преференции (например, патентный бокс) должны применяться в привязке к решениям группы, разработавшей кодекс поведения в сфере корпоративного налогообложения². Профессор В. Шен также отмечает, что многие предложения Комиссии противодействуют основным тенденциям общего рынка; аргументация Комиссии перед Судом ЕС в свете его практики будет иметь вес только тогда, когда она докажет, что предложенные ею ограничения касаются только «чисто искусственных конструк-

¹ Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries, 29 May 2017 // OJ L 144. 7 June 2017. Pp. 1–11.

² EU Code of Conduct (1997): Conclusions of the ECOFIN Council meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy DOC 98/C2/01, OJ C 2 (1998).

ций», у которых на общем рынке и так уже нет собственных средств защиты [31, S. 6].

Единый европейский подход к корпоративному налогообложению, по замыслу Комиссии, устранил правовую неопределенность, излишние издержки на соблюдение правовых норм и искажение фактов, с которыми сталкиваются налогоплательщики. Однако перед Комиссией стоит дилемма. С одной стороны, и директивы, и Суд ЕС предоставили предприятиям огромные возможности стратегического налогового планирования в пределах ЕС. С другой стороны, свободное распределение факторов производства на общем рынке посредством налоговых целевых установок – это ядро общего рынка и здоровой системы конкуренции. Таким образом, необходимо найти равновесие между свободой предпринимательства и требованием государств об уплате налогов.

Основные положения

Директивы Совета ЕС 2016/1164 (ATAD) и их соотношение с российскими нормами, направленными на борьбу с налоговыми злоупотреблениями

ATAD носит минимальный характер, т. е. государства-члены должны, по крайней мере, применять минимальный стандарт, но могут выходить за его рамки. Это закреплено в статье 3 Директивы: «Настоящая Директива не препятствует применению внутренних или договорных положений, направленных на установление более высокого уровня защиты для внутренних корпоративных налоговых баз». Этот минимальный уровень защиты от уклонения от уплаты налогов обеспечивает более устойчивую среду для экономической деятельности. При этом государствам-членам оставлен широкий выбор средств имплементации норм ATAD: Директива основана скорее на принципах, чем на жестких правилах.

Согласно статье 1 ATAD, положения Директивы применимы ко всем плательщикам корпоративного налога, в том числе постоянным представительством в одном или нескольких государствах-членах, а также налоговым резидентам третьих стран. Однако государства-члены могут также включать в число налогоплательщиков юридическое лицо, которому разрешено применять правила от имени группы в соответствии с национальным налоговым за-

конодательством, а также юридическое лицо в группе, определенное в соответствии с национальным налоговым законодательством, которое не консолидирует результаты членов группы для целей налогообложения.

Можно выделить пять основных правил, направленных на борьбу с уклонением от налогообложения. Также в настоящем исследовании приведем краткий сравнительный анализ правил, закрепленных ATAD, и правил, направленных на борьбу с налоговыми злоупотреблениями, закрепленных в российском законодательстве.

1. Правило ограничения выплаты процентов (ст. 4, 11 Директивы).

2. Положения о налоге на прирост капитала при выводе активов (ст. 5 Директивы).

3. Правила GAAR (ст. 6 Директивы).

4. Правила КИК (ст. 7 Директивы).

5. Предотвращение гибридных несоответствий (ст. 9 Директивы).

1. Правило ограничения выплаты процентов

Существенные различия в налоговых режимах заемного (к нему возможно применение вычета) и собственного капитала (в этом случае возможно экономическое двойное налогообложение прибыли и дивидендов) стимулируют использование тонкой капитализации как инструмента международного налогового планирования, с одной стороны, и как правового инструмента установления налоговой нейтральности между режимами процентов и дивидендов – с другой.

Действие 4 плана BEPS обращается к лучшим практикам разработки правил предотвращения размывания налоговой базы и вывода прибыли посредством использования процентных платежей. Этим практикам отвечают и правила Директивы: как указано в пункте 6 преамбулы к ATAD, группы компаний все чаще занимаются выводом прибыли за счет чрезмерных процентных платежей. Ограничение правил выплаты процентов необходимо для того, чтобы препятствовать такой практике, ограничивая вычеты расходов, превышающих затраты по займам налогоплательщиков. Государства-члены могут в дополнение к правилу ограничения процентов, предусмотренному Директивой, также использовать целевые пра-

вила против внутригруппового долгового финансирования, в частности правила тонкой капитализации.

Окончательный отчет о действии 4 плана BEPS иллюстрирует следующую проблему: транснациональные корпорации размещают более высокий уровень долга третьей стороны в высоконалоговых юрисдикциях, создают вычеты по процентам, превышающие фактические расходы третьей стороны за счет использования внутригрупповых займов и получают вычет посредством использования финансирования третьей стороны или внутригруппового финансирования¹. Отчет предусматривает правило, которое должно быть закреплено в национальном законодательстве и ограничивать вычет процентных платежей в определенном фиксированном отношении, когда используется показатель EBITDA (коэффициент вычитаемости, который относится к налогооблагаемой прибыли налогоплательщика до уплаты процентов, налогов, износа и амортизации)².

Норма ATAD соответствует подходу лучшей практики, внесенному ОЭСР в Отчет о действии 4. В статье 4 ATAD закреплен основной и единственный обязательный механизм ограничения выплаты процентов, который государства – члены ЕС обязаны имплементировать в национальное законодательство. Если подлежащие вычетам займы превышают налогооблагаемые доходы от выплаты процентов и подобных платежей, применяется ограничение вычета в размере, не превышающем 30% EBITDA. Государства-члены вправе применить полный вычет, если объем займа не превышает 3 млн евро. Все остальные исключения устанавливаются как оговорка «может»: государства-члены могут включить их в национальное законодательство, но не обязаны.

Европейские исследователи отмечают, что новое правило возникло под влиянием немецкого Закона о подоходном налоге (Einkommensteuergesetz³) и принято в русле действия 4 Плана BEPS [29, p. 118]. Цель этого правила за-

ключается в том, чтобы сгладить различия между налоговыми режимами займа – инструмента уменьшения налоговых платежей – и вкладами в уставный капитал, на которые, по общему правилу, вычеты не распространяются [30, p. 152].

Подобно правилу ограничения выплаты процентов, закрепленному ATAD, немецкое законодательство содержит три исключения:

1) пороговое значение в размере 3 млн евро, которое применяется таким же образом, как и в ATAD, и применимо к группе в целом;

2) «условие обособления», освобождающее налогоплательщиков от правила ограничения выплаты процентов, при условии что они не принадлежат или частично принадлежат к корпоративной группе [24, p. 324];

3) «положение о выходе», применяемое, когда отношение капитала группы к долговым обязательствам не превышает отношение капитала к долгу налогоплательщика более чем на 2 %.

Немецкие правила и нормы ATAD практически идентичны в своих категориях и механизмах. Однако важно отметить, что в ATAD все эти исключения являются лишь вариантами, которые государства-члены могут принять к исполнению в своем национальном законодательстве, а в Германии эти исключения закреплены в налоговом законодательстве.

Существенная разница между немецким законодательством и Директивой ЕС – это немецкие встречные исключения, применимые к «условию обособления» (stand-alone clause) и «положению о выходе» (escape clause) соответственно⁴. Эти меры исключают применение вычетов в случае, если существует вредоносное финансирование задолженности акционеров. Кроме того, закон налагает бремя доказывания на самого налогоплательщика, что чрезвычайно затрудняет применение положения о выходе для крупных компаний внутри группы. Например, немецкий руководитель группы должен продемонстрировать, что филиал в Гонконге не выплатил проценты в размере более 10 % от чистого процентного расхода в некоторый банк в России, который обращается к лицу, связан-

¹ OECD, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – Update; Inclusive Framework on BEPS (OECD Publishing 2017). P. 13.

² Ibid.

³ Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 31. Juli 2016 (BGBl. I S. 1914) geändert worden ist.

⁴ Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 18. Juli 2017 (BGBl. I S. 2730) geändert worden ist.

ному с основным акционером аффилированного лица.

В Российской Федерации соблюдение принципа запрета дискриминации, закрепленного статьей 24 МК ОЭСР и аналогичными статьями СИДН, при применении правил тонкой капитализации становится предметом большого количества судебных споров. После ставшего основополагающим при разрешении аналогичных споров дела ОАО «Угольная компания «Северный Кузбасс»¹ вопросы тонкой капитализации стали одними из самых актуальных в сфере корпоративного налогообложения. При рассмотрении подобных споров судами формировались подходы к налогообложению трансграничных операций. В них тема дискриминации затрагивалась в несколько ином аспекте – в отношении возможности применения национальных правил о недостаточной капитализации при выплате иностранным заимодавцам процентов по долговым обязательствам. ВАС РФ пришел к выводу о том, что правила тонкой капитализации не противоречат принципу недискриминации.

Выделяя категорию налогоплательщиков, подпадающих под специальные правила пунктов 2–4 статьи 269 НК РФ, законодатель установил признаки, характеризующие данных лиц как субъектов налогообложения. Наряду с указанием на наличие иностранного элемента в виде прямого и/или косвенного участия иностранного капитала, федеральный законодатель исходит из того, что между сторонами долгового обязательства существует особая взаимосвязь, характеризующаяся свойством зависимости. Именно наличие этой особой взаимосвязи, выражающейся в том числе через свойство аффилированности, позволяет законодателю в полном соответствии с конституционным принципом равенства налогового бремени устанавливать для налогоплательщиков, имеющих контролируемую задолженность, особые условия отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам по налогу на прибыль организаций².

В этой связи интересно, что российское законодательство не содержит специальных правил, применимых в случае двойного налогообложения в трансграничных ситуациях. Вместе с тем, по мнению С. В. Овсянникова, «признание правил тонкой капитализации средством борьбы с налоговыми злоупотреблениями само по себе не отвечает на вопрос об их соответствии принципу недискриминации, поскольку российская версия указанных правил обращена только против схем «с иностранным элементом» [7, с. 52].

Вопрос применения пункта 4 статьи 269 НК РФ к ситуациям, при которых заимодавцем выступала не иностранная компания, а российская организация, оставался неоднозначным до принятия решения по делу ООО «Новая табачная компания»³. Верховный Суд РФ указал на то, что статья 269 НК РФ направлена на защиту от налоговых злоупотреблений и неприменима в случае, если злоупотребление не выявлено. До этого момента налоговые органы «освобождали себя от доказывания факта злоупотреблений и не выясняли действительного экономического смысла правоотношений между материнской и дочерней компаниями» [5, с. 38].

Проблематике применения правил тонкой капитализации посвящены пункты 12–14 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 НК РФ, утвержденного Президиумом Верховного Суда РФ 16 февраля 2017 г.⁴ Пункт 13 Обзора воспроизводит идею решения по делу ООО «Новая табачная компания»: возникновение контролируемой задолженности в результате выдачи займа российской организацией приводит только к ограни-

Бетон” на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 2, 3 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации»; от 17 июля 2014 г. № 1579-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества “Северсталь Менеджмент” на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 2, 3 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации»; от 24 марта 2015 г. № 695-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества “Гурово-Бетон” на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 2, 3 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

³ Определение Верховного Суда РФ от 18 марта 2016 г. по делу № 305-КГ15-14623, А40-87775/14.

⁴ Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹ Постановление Президиума ВАС РФ от 15 нояб. 2011 г. № 8654/11 по делу № А27-7455/2010 // Вестник ВАС РФ. 2012. № 3.

² Определения Конституционного суда РФ: от 17 июля 2014 г. № 1578-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества “Гурово-

чению вычета процентов у заемщика при исчислении налога на прибыль.

В пункте 14 Обзора содержится важное разъяснение, развивающее сложившуюся судебную практику в части возможности применения льготных ставок по дивидендам к сверхнормативным процентам при тонкой капитализации после их переквалификации в порядке пункта 4 статьи 269 НК РФ. В этой связи С. А. Семенов и А. А. Артюх полагают, что предусмотренная пунктом 4 статьи 269 НК РФ переквалификация процентов в дивиденды должна производиться не частично, а полностью и последовательно: если заимодавец предполагается получателем дивидендов, то он должен иметь право на их соответствующее налогообложение с применением положений СИДН, а заем должен быть квалифицирован в качестве вклада в капитал, позволяющий применять льготные ставки. В пользу такого толкования говорит и пункт 15 Комментариев к статье 10 МК ОЭСР, в котором для целей статьи 10 СИДН переквалифицированные по правилам тонкой капитализации проценты рассматриваются именно в качестве дивидендов со всеми вытекающими, а заем приравнивается к вкладу в капитал [12].

С точки зрения права ЕС, статья 4 ATAD может считаться антиуклонительной мерой: она заменяет национальные правила тонкой капитализации, основной целью которых является борьба с налоговыми злоупотреблениями. Вместе с тем нормы Директивы не способствуют позитивной гармонизации национальных налоговых баз [18, p. 118].

Суд ЕС указывал, что национальные правила ограничения выплаты процентов, ограничивающие основные свободы в целях борьбы со злоупотребительными налоговыми практиками, не соответствуют принципу пропорциональности [10; 17; 25], если они не предоставляют налогоплательщику возможности обосновать коммерческие причины неиспользования «правила вытянутой руки» либо ограничивают вычеты по процентам по сравнению с «правилом вытянутой руки». Принцип «вытянутой руки» включен в национальные правила трансфертного ценообразования государств ЕС, а решения Суда ЕС подтверждают использование принципа «вытянутой руки» в контексте национальных правил тонкой капитализации. На-

пример, в деле *Thin Cap* Большая палата Суда заявила, что принцип «вытянутой руки» играет решающую роль в определении того, соответствует ли правило тонкой капитализации принципу пропорциональности¹.

2. Правила налогообложения прироста капитала при выводе активов

Этот пункт является характерным только для налогового права ЕС.

Ряд активов, например интеллектуальная собственность или патенты, часто оцениваются по предполагаемым доходам от них и выводятся из-под налогообложения посредством перемещения из ЕС в третьи страны – низконалоговые юрисдикции. Например, фармацевтическая компания, находящаяся в одной из стран ЕС, развивает новый продукт и вычитает расходы на развитие продукта из налогооблагаемой прибыли в этом государстве. Как только актив начинает приносить прибыль, компания перемещает продукт в низконалоговую юрисдикцию и оформляет там патент. В результате вся стоимость, созданная на основе интеллектуальной собственности, остается не обложенной налогом.

Исходя из Директивы все государства-члены должны применять налог на вывод капитала в отношении перемещаемых за границу активов (*exit tax*). Налог должен быть основан на стоимости активов в момент вывода, а компании обязаны будут направлять в контролирующие органы информацию о налогооблагаемых активах.

Налоги на вывод капитала являются одним из видов прямых налогов, отражающих конфликт между налоговым суверенитетом государств-членов и основными свободами, закрепленными ДФЕС. Эти налоги возникают до того, как государство эмиграции теряет свои полномочия в результате перехода налогоплательщика в другую юрисдикцию. *Exit tax* представляет собой выражение фискального суверенитета государства посредством налогообложения нереализованной прибыли от прироста капитала, скрытых резервов и повышения стоимости активов физического лица или компании, покидающих его юрисдикцию [33, p. 471].

¹ Case C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, ECJ, judgement of 13 March 2007.

В ряде основополагающих решений Суд ЕС признал налогообложение прироста капитала при выводе активов ограничением свободы учреждения¹. В решении по делу Daily Mail Суд ЕС отметил, что свобода учреждения реализуется посредством образования агентств, филиалов или дочерних обществ, а также участия в инкорпорации компании в другом государстве-члене; кроме того, компании «существуют только на основе национального законодательства, определяющего их образование и функционирование» [23, р. 79].

В решении по делу National Grid Indus Суд ЕС установил, что налогообложение приводит к установлению неблагоприятного режима для налогоплательщика, желающего сменить свое резидентство, по сравнению с тем, кто сохраняет таковое. Налогоплательщик, который пользуется правом, гарантированным ДФЕС, теряет стимулы, поскольку государство облагает налогом доход, который еще не был реализован, и создает недостаток денежного потока. Все меры, которые запрещают свободу передвижения или препятствуют ей, должны рассматриваться как ограничения этой свободы². Однако в этом же решении Суд ЕС установил, что налогообложение прироста капитала может быть оправдано распределением налоговых полномочий между государствами-членами, которые могут «черпать вдохновение» в международной практике, в частности в модельных конвенциях ОЭСР. Таким образом, Суд ЕС установил режим установления exit taxes для государств-членов, желающих установить налог, но не обязал все государства-члены устанавливать эти налоги.

Правило, сформулированное в статье 5 ATAD, кардинально отличается от позиции Суда ЕС: оно вводит *обязательный* налог на вывод капитала в конкретных случаях трансграничных перемещений. Это правило нацелено на нереализованное повышение стоимости активов до налогообложения на основе рыночной стоимости в момент, когда активы или бизнес

покидают налоговую юрисдикцию [20, р. 66]. Кроме того, правило не должно применяться, если передача активов носит временный характер, а передающее лицо будет возвращать активы государству-члену.

Резюмируя, отметим, что механизм налогообложения прироста капитала при выводе активов по сути является расширенной версией кодификации практики Суда ЕС. Поворотным моментом стал переход от вопроса, когда и при каких условиях государства-члены *могут* устанавливать налоги на нераспределенный прирост капитала, к директиве, предписывающей, что государства-члены *обязаны* установить такой налог.

Важной нормой является расширение налоговых полномочий государства назначения, что является реализацией принципа налогообложения по месту создания прибыли. Это правило само по себе не направлено на борьбу с BEPS, но гарантирует, что попытки достичь этой цели не приведут к двойному налогообложению прибыли компаний, перемещающих свои активы в границах ЕС. Эффективность правила должна обеспечиваться сотрудничеством государств-членов, инструментом которого должен стать механизм разрешения споров по вопросам двойного налогообложения, закрепленный в Директиве Совета ЕС 2017/1852³.

3. Правила борьбы с уклонением от налогообложения

В национальном налоговом законодательстве и в актах ЕС закреплено общее антиуклонительное правило (GAAR), цель которого – противостоять любому сценарию уклонения от уплаты налогов, не предусмотренному законодательством. Хотя GAAR достаточно абстрактны, чтобы реагировать на непредвиденные случаи уклонения от уплаты налогов, они часто подвергаются критике за нарушение правовой определенности для налогоплательщиков. Профессор М. Ланг обозначает дихотомию: GAAR по сути является правилом, нуждающимся в гибкости и абстрактности, тогда как налогоплательщики имеют большие надежды на определенную налоговую систему и управление. Вот почему суды, ученые и практики

¹ Case 81/87, The Queen v. H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust PLC, [1988] ECR 5483; Case C-210/06 CARTESIO Oktató és Szolgáltató bt., judgment of 16 December 2008; Case C-9/02 Hughes de Lasteyrie de Saillant, [2004] ECR I-2409; Case C-371/10 National Grid Indus BV, [2011] ECR I-0000.

² Case C-371/10 National Grid Indus BV, [2011] ECR I-0000, para 36.

³ Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union // OJ L 265. 14.10.2017. Pp. 1–14.

ведут дискуссии, чтобы логически интерпретировать такое «непредсказуемое» правило. К тому же в праве ЕС нет общего принципа, обязывающего государства-члены бороться с практиками злоупотреблений в сфере прямого налогообложения [26, р. 451].

Директивы ЕС, затрагивающие вопросы прямого налогообложения, содержат меры, направленные на предотвращение определенных форм злоупотребления правом. Правила GAAR содержат Директива о материнских и дочерних компаниях, Директива о слияниях и Директива о процентах и роялти.

Согласно статье 6 ATAD, в целях расчета корпоративного налогового обязательства государство-член не признает меру или комплекс мер, которые, будучи примененными с основной целью получения налогового преимущества или одной из основных целей которых было получение налогового преимущества, препятствуют достижению цели применимого налогового законодательства и не являются подлинными с учетом всех соответствующих фактов и обстоятельств. Такая мера может содержать несколько этапов или частей.

Таким образом, правило GAAR будет пресекать создание и функционирование искусственных налоговых конструкций, если на этот случай нет специальных норм. Данная формулировка практически воспроизводит правило GAAR, закрепленное в Директиве о материнских и дочерних компаниях. Вместе с тем пункт 3 статьи 6 ATAD оставляет решение вопросов исчисления налога и определения экономической сущности операций за государствами-членами.

Для выявления злоупотреблений государства-члены должны провести субъективный и объективный тесты. Это позволит налоговым органам отклонять полностью искусственные схемы и осуществлять налогообложение на основе экономической сущности сделки. Впервые об этих тестах высказался Суд ЕС в 2000 г. в решении по делу *Emsland-Stärke*: «Установление факта злоупотребления требует, во-первых, совокупности объективных обстоятельств, в которых, несмотря на формальное соблюдение условий, установленных правилами Сообщества, цель этих правил не была достигнута, и, во-вторых, субъективного элемента, состоящего в намерении получить преимуще-

ство от правил Сообщества посредством искусственного создания определенных условий»¹.

Таким образом, объективный тест требует наличия фактических обстоятельств, из которых следует, что цель нормы права ЕС не была достигнута. Субъективный тест предназначен для выявления конечной цели действий субъекта экономической деятельности, которые могут быть определены как искусственные в свете конкретных обстоятельств [16, р. 142].

Суд ЕС провел эти два взаимосвязанных теста в деле *Halifax*, определив злоупотребительную налоговую практику в сфере косвенного налогообложения и применив принцип, согласно которому право Сообщества не может действовать в тех случаях, когда его пытаются распространить на ситуации злоупотребления².

В решении по делу *Cadbury Schweppes*³ Суд ЕС пересмотрел двойной тест применительно к сфере прямого налогообложения и обратил внимание на то, что помимо субъективного намерения получить налоговую выгоду должны иметь место также объективные обстоятельства, демонстрирующие тот факт, что цель свободы учреждения (предприятия имеют реальное намерение осуществлять экономическую деятельность) не достигнута. Это первое решение Суда ЕС, в котором рассматривалась сфера прямого налогообложения в контексте норм, закрепляющих действие основных свобод. Тем самым Суд ЕС, по мнению исследователей, по крайней мере, создал впечатление желания сформировать единую конструкцию налогового злоупотребления, применимую в разных областях налогового права [15; 28].

Могут ли государства – члены ЕС бороться с налоговыми злоупотреблениями, напрямую основываясь на общем принципе права ЕС о запрете злоупотребления правом, либо им необходимо основываться на национальном антиуклонительном законодательстве или судебной доктрине? Ответ на этот вопрос зависит от того, попадает злоупотребительная практика в

¹ C-110/99 *Emsland-Stärke GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, ECJ, judgment of the Court of 14 December 2000.

² Case C-255/02 *Halifax Plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise*, judgment of 21 February 2006.

³ C-196/04 *Cadbury Schweppes Plc, Cadbury Schweppes Ltd v Commissioners of Inland Revenue*, ECR, judgment of 12 September 2006.

сферу косвенного или прямого налогообложения. Это вытекает из решения по делу 3M Italia, согласно которому в сфере прямого налогообложения у государств-членов отсутствуют обязательства по предотвращению злоупотреблений, а потому они не могут напрямую основываться на праве ЕС. Если государства-члены хотят защитить национальную налоговую базу, они должны ввести национальные антиуклонительные меры или основываться на национальной судебной доктрине. Если такие меры нарушают нормы, закрепляющие действие основных свобод, они должны уважать стандарты, установленные Судом ЕС. Указанное правило распространяется и на гармонизированную сферу прямого налогообложения: директивы ЕС традиционно не требуют от государств-членов вводить национальные антиуклонительные правила, но уполномочивают государства отменять налоговые льготы, если сделка была проведена исключительно в налоговых целях¹.

Из рассмотренной практики заметны некоторые различия в тестах, применяемых Судом. Помимо объективного и субъективного тестов в литературе выделяется тест цели нормы, показывающий, что сделка была направлена на злоупотребление (тест основной цели). В мотивировочных частях решений прямо или косвенно упоминаются эти три теста.

Совершенно очевидно, что субъективный тест имеет разную значимость в разных случаях, поскольку Судом ЕС может проверяться соблюдение различных требований. В сфере косвенного налогообложения субъективный тест гораздо менее значим; так, в решении по делу Halifax этот тест даже четко не обозначен. Что касается сферы прямого налогообложения, гармонизированной лишь в части, охваченной регулированием директив ЕС, «статутные» GAAR в этих директивах требуют «основной цели получения налогового преимущества». Самым строгим является субъективный тест, основанный на решениях по делам о совместимости национального антиуклонительного законодательства с основными свободами ЕС. Он требует получения налогового преимущества в качестве «единственной цели» сделки.

Статья 6 ATAD не требует от государств-членов вводить законодательные антиуклонительные правила: государства, в которых сложилась судебная доктрина, соответствующая общей идее статьи 6 ATAD, могут руководствоваться положениями, озвученными в решении по делу Kofoed², и применять сложившуюся практику и в дальнейшем.

Таким образом, государства-члены сохраняют дискреционные полномочия в части пределов действия GAAR. Можно говорить о том, что использование трехуровневой структуры интерпретации GAAR позволит обеспечить определенность для налогоплательщиков и сохранить необходимый абстрактный характер права ЕС.

Не останавливаясь в силу объема работы на национальном законодательстве государств – членов ЕС, отметим общие тенденции, влияющие на развитие правил GAAR в Европе. Антиуклонительные механизмы, как правило, закреплены в налоговых кодексах, а в отсутствие таковых – в специальных законах. Для стран, относящихся к семье континентального права, по замечанию Д. В. Винницкого, характерна «выработка общей антиуклонительной нормы (GAAR), которая может вводиться непосредственно в законодательство: например, положения § 42 (2) Abgabenordnung (Общего налогового кодекса) в Германии, ст. L. 64 LPF (Свода налоговых процедур) во Франции, ст. 25 LGT (Общего налогового закона) в Испании» [4]. Вопрос о введении «статутных» GAAR обсуждался даже в Великобритании после вынесения решения по делу Ramsay³.

Российская Федерация, несмотря на то, что «рассматривает себя в качестве члена группы стран с континентальной системой права» [4], длительное время применяла антиуклонительные правила, закрепленные в постановлении Пленума ВАС РФ № 53. В 2017 г. судебная доктрина необоснованной налоговой выгоды (которая уже получила признание в качестве российского GAAR[2, 6]) была кодифицирована в НК РФ и принцип основной цели сделки также получил законодательное закрепление.

² Ibid.

³ W. T. Ramsay Ltd v. Inland Revenue Commissioners; HL 12-Mar-1981.URL: <http://swarb.co.uk/w-t-ramsay-ltd-v-Inland-revenue-commissioners-hl-12-mar-1981/> (дата обращения: 19.05.2019).

¹ C-321/05 Hans Markus Kofoed v Skatteministeriet, ECJ, judgment of the Court (First Chamber) of 5 July 2007.

Интересно, что в спорах о реализации льгот по СИДН суды до сих пор обращаются главным образом к положениям постановления Пленума ВАС РФ № 53, а не к статье 54.1 НК РФ.

Д. В. Винницкий справедливо ставит вопрос: насколько в принципе могут антиуклонительные налоговые нормы национального законодательства вторгаться в сферу трансграничных отношений, когда правовой режим их налогообложения определяется двусторонним или многосторонним международным налоговым договором [3, с. 56]?

При ответе на него необходимо разграничить внутренние и трансграничные ситуации. Если во внутренних ситуациях отечественная концепция необоснованной налоговой выгоды охватывает широчайший круг ситуаций, в которых налогоплательщики зачастую страдают от оценочных суждений налоговых органов и судов, то в трансграничных налоговых отношениях, несомненно, должны применяться специальные нормы налогового права (правила тонкой капитализации, концепция фактического права на доход и т. п.). Так, применение концепции фактического права на доход представляет собой частный случай теста основной деловой цели, широко используемый как в мировой и европейской практике, так и в России.

Представленная ФНС России методология применения концепции бенефициарного собственника, исходящая из принципа самостоятельного осуществления предпринимательской деятельности иностранной компанией – получателем дохода, в определенной степени коррелирует с содержанием теста на активное ведение деятельности, предусмотренного пунктом 10 статьи 7 Многосторонней конвенции ОЭСР. Однако указанный тест является составной частью упрощенной нормы об ограничении льгот, которая подлежит применению только при условии, если оба государства-участника конкретного СИДН заявили о намерении применять данную норму (пункт 6 статьи 7 Многосторонней конвенции ОЭСР).

Подводя итог, можно отметить, что и Директива 2016/1164, и российская концепция GAAR имеют общую цель – борьбу с уклонением от налогообложения, используют общие средства для достижения этой цели, а именно анализ экономической сущности сделки. Однако если российская концепция GAAR до сих пор основывается на положениях постановле-

ния Пленума ВАС РФ № 53 и фокусируется на операциях, затруднительно осуществимых на практике, то Европейская комиссия практически представила в своих рекомендациях перечень несоответствий между содержанием и формой либо между операциями внутри группы компаний. Эти различия имеют в своей основе ту причину, что в ЕС правила GAAR формировались годами, а российская практика начала свой путь немногим более двух десятилетий назад. Таким образом, европейские и российские правила GAAR следуют общим идеям, но посредством различных технических приемов. Однако и ЕС, и Россия имплементируют правила, определенные планом BEPS.

4. Правила КИК

В литературе отмечается, что законодательство большинства государств признает контролируемой иностранной компанией иностранное юридическое лицо (т. е. имеющее корпоративную форму) и не применяется к иным структурам, например товариществам, фондам, трастам и т. п. При этом, является ли иностранная компания юридическим лицом или нет, в большинстве случаев определяется по праву государства, применяющего правила КИК [14, с. 72].

5 октября 2015 г. был издан Отчет ОЭСР «О построении эффективных правил налогообложения контролируемых иностранных компаний» (далее – Отчет ОЭСР)¹, в котором рекомендуется применять формально-юридический критерий в качестве основного и при этом использовать для определения контролирующих КИК лиц не один критерий, а кумулятивно несколько, по меньшей мере два, признавая лицо контролирующим при соблюдении хотя бы одного из них. В Отчете ОЭСР указывается: для того чтобы выполнялась антиуклонительная цель правил КИК и они оставались правилами точечного действия, независимо от того, какой метод использует государство для определения налогооблагаемых доходов КИК, вменяемых контролирующему лицу, облагаться может только та часть дохода (прибыли) КИК, которая может вызывать сомнения с точки зрения BEPS².

¹ OECD. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules. Action 3-2015 Final Report. OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en> (дата обращения: 05.05.2019).

² Отчет ОЭСР. П. 72, 81.

Окончательная редакция ATAD соответствует действию 3 плана BEPS. ATAD требует от КИК как юридического, так и экономического контроля, исключая, однако, фактический контроль. Таким образом, не учитывается сценарий, при котором контролирующая компания оказывает фактическое влияние на решения контролируемой компании без наличия большинства голосов, капитала или прибыли. Контролирующей компанией является компания, которая прямо или косвенно владеет более чем 50% голосующих акций или капитала компании или иным образом участвует в компании, что дает право на получение более 50% ее прибыли [19, p. 120].

Государствам-членам разрешено использовать «категориальный» и «субстанциальный» подходы. При категориальном подходе представлен список доходов, основанный на юридической классификации – проценты, роялти и доходы от интеллектуальной собственности, дивиденды, финансовый лизинг доходов, доходы от финансовой деятельности, доходы от продаж и услуг, которые, применяя терминологию плана BEPS, «географически более мобильны, и, следовательно, есть вероятность, что правила КИК направлены именно в их адрес»¹. Второй подход предусматривает стандарт, согласно которому доход КИК рассчитывается из всей нераспределенной прибыли, «возникающей от неподлинных соглашений, которые были введены в действие для основной цели получения налогового преимущества» [19, p. 127]. Российский закон применяет только первый (юридический) вариант категориального анализа, не включая в число сомнительных доходы от сделок со связанными сторонами и доходы от сомнительных источников. По мнению Л. Н. Старженецкой, отсутствие сущностного анализа в дополнение к категориальному анализу с целью определения налогооблагаемого дохода КИК является недостатком российского законодательства. Введение сущностного анализа в дополнение к категориальному способствовало бы более справедливому применению российских правил КИК, учету интересов налогоплательщиков, осуществляющих реальную экономическую деятельность за рубежом, и достижению цели правил КИК как меры, на-

правленной на противодействие уклонению от налогообложения [14, с. 112, 114].

Пункт 2 статьи 7 ATAD предусматривает два варианта того, какие доходы иностранного юридического лица или постоянного представительства могут быть приписаны государству-члену в целях налогообложения. Для сравнения, российское законодательство не указывает, что КИК могут признаваться постоянные представительства.

Государства могут выбирать между двумя вариантами. Включение в налоговую базу всего дохода КИК можно называть *entity approach*, или юрисдикционным подходом, включение части доходов – *transactional approach*, или транзакционным подходом [14, с. 68]. Юрисдикционный подход менее обременителен в административном плане, поскольку, как только налоговые органы классифицировали доход, правила КИК автоматически применяются при условии соблюдения критериев классификации и налоговым органам не нужно проводить дальнейший анализ. С другой стороны, налогоплательщик получает определенность, так как он заранее знает, какой доход будет облагаться налогом.

Недостатком юрисдикционного подхода является возможность изменения дохода, который был бы включен в качестве налогооблагаемого дохода КИК, на доход, который исключен из исчерпывающего перечня доходов². Тем не менее в рамках ЕС требование сущности (*substance requirement*) все еще включается в основу юрисдикционного подхода, дабы он соответствовал первичному праву ЕС. Транзакционный подход лучше приспособлен к определению того, кому приписывать доход, поскольку в рамках этого подхода определяется каждый поток доходов, который может быть «направлен в обход» налогообложения. Следовательно, доход, который вызывает опасения с точки зрения BEPS, лучше охватывается транзакционным подходом, поскольку он может включать не только пассивный, но и активный доход³.

Сравнивая правила КИК, закрепленные ATAD, и российские правила КИК, можно отметить следующее. Правила КИК, «в каком бы

¹ Отчет ОЭСР. П. 78.

² Там же. С. 51.

³ Там же.

государстве и на каком бы этапе развития экономики этого государства они ни принимались, при всем разнообразии целей их принятия, прежде всего, являются правилами, направленными на противодействие необоснованному «отложенному налогообложению» и уклонению от налогообложения» [14, с. 57]. При разработке российских правил КИК учтены рекомендации ОЭСР из плана BEPS: широкое определение КИК; механизм для разграничения активной и пассивной прибыли КИК; отнесение прибыли КИК к контролирующему лицу в соответствии с его долей; порог низкого уровня налогообложения на основе эффективной ставки; освобождение КИК с малым размером прибыли и др.

Сравнивая задачи правил КИК в ЕС и его государствах-членах с правилами КИК в Российской Федерации, можно сделать вывод о том, что задачи правил КИК в ЕС основаны на плане BEPS и состоят в устранении отсрочки налогообложения прибыли, а также ограничении искусственного размещения пассивного дохода в иностранной низконалоговой юрисдикции. Вместе с тем Л. Н. Старженецкая отмечает, что «для российской версии правил КИК ... характерны особенности, обусловленные преобладанием фискальной, антиофшорной и контрольно-информационной целей» [14, с. 57]. С. Д. Шаталов прямо называет правила КИК «антиофшорными поправками» [13]. Таким образом, основная задача российских правил КИК – борьба с налоговыми злоупотреблениями и деофшоризация национальной экономики.

Директива 2016/1164 была принята с единственной целью решить проблему BEPS в ЕС и не предложила революционных подходов к существующим правилам КИК. Однако законодатели сосредоточили внимание на налоговом суверенитете государств-членов, поэтому в Директиве содержится множество диспозитивных положений. Вместе с тем возможности принятия различных налоговых норм, направленных на борьбу с BEPS, по-разному рассматриваются государствами-членами, что не способствует балансу налоговой системы ЕС.

Правила КИК удовлетворяют принципу свободы учреждения. Это связано с тем, что правило КИК соответствует решению по делу Cadbury Schweppes, устанавливая обязательный тест экономической сущности. С другой стороны, правила КИК, закрепленные ATAD, применяются как внутри страны, так и за рубежом.

При этом нет причин, по которым режим КИК должен применяться во внутренней ситуации, поскольку эффективные ставки налога в одном и том же государстве-члене будут всегда идентичными. Поэтому единственное объяснение того, почему КИК применяется как во внутренних, так и в трансграничных ситуациях, заключается в том, что это не дает Суду ЕС оснований говорить о дискриминации и нарушении свободы учреждения. Этот вопрос был сформулирован Генеральным адвокатом Геельхедом в деле Thin Cap: он указал, что подобное включение внутренних ситуаций в налоговое законодательство производится только с целью исключения возможности злоупотребления правом. Тем не менее, пока действие налогового законодательства будет в равной степени охватывать внутренние и трансграничные ситуации, оно соответствует свободе учреждения¹.

Исходя из приведенных фактов можно сделать вывод о том, что правила КИК, закрепленные ATAD, недостаточно эффективны для решения проблем BEPS. Правила КИК ограничивают размывание налоговой базы и вывод прибыли, однако норма ATAD приводит к экономическому двойному налогообложению; более того, режим КИК может привести к выводу капитала в низконалоговые юрисдикции ЕС. Такой режим несправедлив по отношению к сопоставимым налогоплательщикам, расположенным в разных государствах-членах, поскольку его правила искажают внутренний рынок. С другой стороны, правила КИК соответствуют принципам свободы учреждения, как того требует решение по делу Cadbury Schweppes.

5. Гибридные схемы: предотвращение злоупотреблений несоответствиями национальных налоговых режимов

Распространенным способом налогового планирования является использование гибридных схем, основанных на различиях между положениями законодательства разных государств: различия в определении правового статуса тех или иных организаций в разных странах могут привести к налоговым преимуществам. Гибридное предприятие – это субъект, ко-

¹ Opinion of Mr Advocate General Geelhoed delivered on 29 June 2006. Case C-524/04. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue // European Court Reports. 2007 I-02107.

торый, с одной стороны, может рассматриваться как прозрачное предприятие, а с другой стороны – как автономный налогоплательщик. Правило борьбы с гибридными схемами может применяться в случае различий в юридических характеристиках одного и того же лица, что влечет либо двойной вычет, либо двойной «невывет». Например, группа компаний, которая ведет деятельность в двух государствах-членах, создает новое юридическое лицо в одном из них. Два государства рассматривают это лицо по-разному в целях налогообложения. Новая компания занимает определенную сумму в интересах группы и выплачивает проценты по займу, по которым оба государства предоставляют вычеты.

Статья 9 в первоначальной редакции АТАД устанавливала следующее правило: если в двух государствах ЕС дается различная правовая характеристика одного и того же субъекта налогообложения, а также места его хозяйственной деятельности (имеется в виду возникновение постоянного представительства) или финансового инструмента, что приводит к двойному вычету, вычет предоставляется только в государстве источника дохода. Если же гибридные несоответствия приводят к вычету без включения в налоговую базу, государство-член отказывает в вычете по такому платежу.

Эта редакция АТАД согласуется с действием 2 плана BEPS, цель которого – нейтрализация эффекта от использования налогоплательщиками гибридных инструментов. Согласно трактовке ОЭСР механизмы гибридных несоответствий используют различия в налоговом правовом регулировании статуса юридического лица или инструмента в соответствии с законами двух или более юрисдикций для достижения двойного налоговообложения.

В новой редакции (АТАД 2)¹ нормы Директивы регулируют отношения, возникающие в государствах – членах ЕС. Однако, поскольку компании участвуют в трансграничных структурах, в которых задействованы не только государства – члены ЕС, они могут использовать гибридные несоответствия для снижения своих налоговых обязательств в ЕС. Кроме того, су-

ществуют несоответствия, не охватываемые статьей 9 АТАД, например несоответствия гибридных постоянных представительств и несоответствия двойных резидентов. АТАД 2 охватывает и эти несоответствия и требует, чтобы государства-члены либо отказали в вычете расходов, убытков или платежей, либо включили платежи в налогооблагаемый доход в случае возникновения гибридного несоответствия. АТАД 2 применяется только в случае гибридного несоответствия между ассоциированными предприятиями, между головным офисом и постоянным представительством, между двумя или более постоянными представительствами того же предприятия или по структурированной договоренности².

Директивой охватываются три типа несоответствий: вычет без включения, обратный гибридный и двойной вычет.

1. Вычет без включения означает, что в одной юрисдикции вычитается платеж с налогооблагаемой базы без соответствующего включения такового в юрисдикции, получающей этот платеж. Если платеж выплачивается предприятию, которое считается непрозрачным в одной юрисдикции, но признается прозрачным другим государством, платеж не включается в налогооблагаемый доход получателя, поскольку предприятие просто не существует для другого государства. Примером вычета без включения, когда платеж делается для гибридного объекта, является использование голландской структуры CV (товарищество с ограниченной ответственностью) / BV (частная компания с ограниченной ответственностью) [32, р. 29]. Доходы CV не подлежат налогообложению в Нидерландах при условии, что CV не получает дохода от источника в Нидерландах и ни один из партнеров не является налоговым резидентом Нидерландов. CV является прозрачным для налоговой системы Нидерландов, а полученная им прибыль подлежит обложению налогом лишь на уровне партнеров (в стране инкорпорации). Если последние являются оффшорными компаниями, то прибыль CV не облагается налогом в Нидерландах.

2. Обратное гибридное несоответствие: предприятие считается прозрачным в юрисдикции ЕС, в которой оно было создано, и непро-

¹ Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries, 29 May 2017 // OJ L 144. 7 June 2017. Pp. 1–11.

² Ibid.

зачным в другой юрисдикции. В таком случае гибридное предприятие рассматривается как резидент этого государства-члена и доход гибридного предприятия будет облагаться налогом в этом государстве-члене. Это положение вступит в силу с 1 января 2022 г.

3. Двойной вычет – вычет одного и того же платежа из налогооблагаемой базы в нескольких юрисдикциях. Такая ситуация может возникнуть, когда гибридный объект является посреднической компанией. Лицо, контролирующее гибридную организацию (инвестор), и сама организация являются резидентами разных государств. Государство пребывания гибридной организации рассматривает ее как непрозрачную организацию-резидента. Государство резидентства инвестора считает гибридную организацию прозрачной. В результате платежи, сделанные гибридной организацией, будут вычитаться и в ее государстве, и в государстве инвестора.

Можно утверждать, что решения проблемы гибридов на национальном уровне будет недостаточно, поскольку компании всего лишь будут перемещаться в другие государства-члены или третьи страны для использования альтернативной гибридной структуры.

Российское налоговое законодательство не оперирует категорией «гибридных» несоответствий. Однако в 2018 г. этот термин появился в официальном разъясняющем акте, а именно письме ФНС России от 28 апреля 2018 г. № СА-4-9/8285 «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)»¹ и статье С. А. Аракелова, которая воспроизводит идеи указанного письма: в контексте судебной практики о применении налоговых преференций СИДН признается неправомерным, если совокупность сделок (операций) позволяет сделать вывод о том, что их главной целью было выведение дохода, полученного в России, из-под налогообложения и формальное совершение операций для использования преимуществ по СИДН. Как результат, выплата может быть переквалифицирована из долгового обязательства в акционерный капитал с соответствующим изменением режима налогообложения, совокупность сделок – признана *гибридными схемами*, а к выведенному

из-под налогообложения доходу могут быть применены нормы национального законодательства [2].

В последние годы употребление понятия «гибридные схемы» встречается и в отечественной юридической науке. Так, А. В. Демин и А. В. Николаев отмечают, что использование концепта фактического права на доход вытекает «из положений о гибридных трансграничных схемах, о предотвращении злоупотребления СИДН и о разработке взаимных инструментов, но сам этот термин отсутствует в плане BEPS, в обзоре действий и сроков» [6, с. 105].

Полагаем, что на сегодняшний день термин «гибридные схемы» не актуален для закрепления в российском законодательстве и к этому нет предпосылок, подобным тем, что предшествовали закреплению в НК РФ концепции фактического права на доход или понятия КИК. В случае появления проблемы гибридных структур она может быть разрешена с помощью Многосторонней конвенции ОЭСР. Согласимся с представленным в литературе мнением о том, что если в России когда-либо будет принято решение о внедрении действия 2 плана BEPS, «то организации – российские налоговые резиденты могут быть подвержены двойному налогообложению – на уровне иностранного плательщика дохода (налог на доход у источника выплаты) и в России (налог на прибыль организаций)» [1, с. 37].

Особенности борьбы с налоговыми злоупотреблениями в свете принятия и ратификации Многосторонней конвенции ОЭСР

Подводя итоги, отметим, что Европейская комиссия продемонстрировала возможность быстрой разработки регионального подхода на основе рекомендаций ОЭСР по борьбе с BEPS. Учитывая то, что долгие годы практику по антиуклонительным мерам формировал только Суд ЕС, значение ATAD для европейской налоговой политики трудно переоценить.

С помощью ATAD Комиссия намерена помешать каждому государству выполнить рекомендации BEPS в одностороннем порядке, поскольку это приведет к фрагментации внутреннего рынка. С одной стороны, ATAD может быть надлежащим инструментом для реализации мер BEPS в Европе. С другой стороны, неясно, будут ли полностью выполнены задачи ATAD – предотвращение фрагментации

¹ Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

рынка, совместимость с правом Союза и обеспечение правовой определенности путем нейтрализации гибридных несоответствий. Проблема заключается в том, что АТАД предоставляет национальным правительствам слишком много вариантов, что не будет способствовать согласованности их действий.

АТАД может создать обязательство по налоγοобложению, однако возникает вопрос соотношения этого обязательства и обязательств по двусторонним налоговым соглашениям. Государства-члены обязаны имплементировать Директиву в национальное законодательство и в то же время выполнять обязательства, вытекающие из СИДН. К тому же это создает коллизию между обязательствами по АТАД и национальным правом. Государства-члены должны имплементировать нормы АТАД в национальное право, вследствие чего налогоплательщики смогут ссылаться на Директиву. Если государство теряет больше, чем получает вследствие имплементации АТАД, оно может внести коррективы в некоторые двусторонние соглашения, используя их для определенных случаев и обходя АТАД.

Представляется, что решению этой проблемы должна помочь Многосторонняя конвенция ОЭСР (MLI)¹, предусмотренная действием 15 плана BEPS. Она будет применяться наряду с уже существующими налоговыми соглашениями и поэтому не будет изменять их. Страна-нам необходимо будет указать, какие из СИДН будут подпадать под сферу действия MLI. Этот выбор будет применяться ко всем соглашениям, входящим в сферу действия MLI. Выбор подразделяется на три категории: выбор («нет», если не указано иное: методы устранения двойного налоγοобложения (ст. 5), избегание статуса постоянного представительства с помощью конкретных исключений (ст. 13), Арбитраж (ч. VI), предписание («да», если не указано иное: гибридные несоответствия (ст. 3, 4), избегание ста-

туса постоянного представительства (ст. 12, 14), другие изменения, возникшие в результате действия 6 BEPS (ст. 8–11) и минимальные стандарты, которые являются обязательными (цель налогового соглашения (ст. 6), предотвращение злоупотребления договорами (ст. 7), совершенствование разрешения споров (ст. 16).

Для России как для страны, присоединившейся к Многосторонней конвенции ОЭСР, и как для потенциальной третьей стороны в отношениях с государствами – членами ЕС весьма важны указанные правила. На данный момент в число покрываемых Многосторонней конвенцией ОЭСР включены соглашения с 71 страной². Россия, в соответствии с подпунктом «с» пункта 17 статьи 7 Многосторонней конвенции ОЭСР применяет Упрощенное положение об ограничении льгот в соответствии с пунктом 6 статьи 7 Многосторонней конвенции, которое предполагает ограничение круга лиц, которые могут применять СИДН (аналогичный вариант выбрали Армения, Казахстан, Болгария, Греция, Индия). Однако в отношении многих СИДН, заключенных Российской Федерацией, Упрощенное положение об ограничении льгот применяться не будет, поскольку эти государства-партнеры по СИДН не выбрали такой подход. Тем не менее в СИДН будет введено правило основной цели (Principle Purpose Test), согласно которому для применения льгот по СИДН налогоплательщик должен фактически подтвердить в структуре или сделке наличие основной цели, отличной от достижения налоговой экономии.

Многосторонняя конвенция ОЭСР направлена на устранение необоснованных схем по применению льгот по международным соглашениям, например, путем использования гибридных схем. Так, в статье 3 Многосторонней конвенции ОЭСР установлены правила по определению фискально-прозрачных образований. Этот принцип Конвенции полностью соответствует концепции фактического получателя дохода, закрепленной в НК РФ.

Таким образом, работу по совершенствованию практики борьбы со злоупотреблениями в области трансграничного налогового регулирования необходимо встраивать в систему применения отдельных правил Многосторонней конвенции ОЭСР.

¹ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI). URL: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315401e.pdf?expires=1464613318&id=id&accname=guest&checksum=BE459A70FD57062D024608062A23256A> (дата обращения: 11.03.2018). Ратифицирована Федеральным законом от 1 мая 2019 года № 79-ФЗ «О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налоγοобложения» // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2019. № 18, ст. 2203.

² Там же.

Реализация принципов нейтральности и справедливости в современном налоговом праве

Различия между национальными режимами корпоративного налогообложения усложняют отношения между налогоплательщиками и налоговыми органами, с одной стороны, и налоговыми органами разных стран – с другой. В связи с этим наблюдается примерно равное количество сторонников и противников гармонизации в сфере корпоративного налогообложения. Полагаем, что государства – члены ЕС нуждаются в координации налоговых баз в целях исполнения обязательств, заложенных европейскими договорами и директивами.

Ситуация в сфере налогообложения корпоративных групп в Европе во многом обусловлена практикой Суда ЕС: например, «закрепление правил КИК в ЕС на нормативном уровне потеряло свое значение с принятием решения по делу Cadbury Schweppes» [22, р. 259]. В то время как Суд ЕС предлагает государствам-членам достаточно большой простор усмотрения по распределению налоговых полномочий с целью устранения негативных последствий в делах единичных предприятий, он ведет себя совершенно иным образом, когда речь идет о корпоративной группе: исходный пункт рассмотрения таких дел Судом составляет самостоятельный правовой статус каждой компании – участницы группы. При этом основные инструменты защиты национальных налоговых доходов (правила КИК и тонкой капитализации, трансфертное ценообразование) либо были снижены до точечных средств против налоговых злоупотреблений, либо, наоборот, чрезмерно расширены, создавая дополнительное финансовое и административное бремя для налогоплательщиков. При этом государства-члены все менее охотно предоставляют налоговые льготы корпоративным группам, опасаясь, что аналогичные преимущества нужно будет предоставить и трансграничным группам [9, с. 52–53].

Между тем государствам-членам нужна максимальная свобода для осуществления национальной налоговой политики, поэтому сомнительно, что эти государства согласятся на дальнейшее ущемление их фискальной автономии. Более того, в европейской науке налогового права присутствует точка зрения о том, что решения Суда ЕС могут даже углубить правовые различия по некоторым аспектам прямого

налогообложения, которые до этого исходили из согласованных на международном уровне моделей [21, р. 7; 27].

Справедливое налогообложение опирается не столько на гармонизированные ставки, сколько на способность государств-членов облагать компании налогами по месту создания прибыли эффективным способом и в русле национального законодательства. Основная налоговая ставка, как правило, не является причиной вывода прибыли. Причины кроются в непрозрачных налогово-правовых нормах, специальных налоговых режимах и пробелах в национальном законодательстве. Таким образом, ключ к предотвращению уклонения от налогообложения корпораций – законодательные реформы и сотрудничество государств-членов.

Выводы

Таким образом, выявлено существенное влияние интернационализации налогового права на режим налогообложения прибыли и доходов в Российской Федерации. Механизмы имплементации лучших налоговых практик реализуются с помощью мер, которые классифицированы на три группы:

1) общие правила, направленные на борьбу с налоговыми злоупотреблениями (концепция необоснованной налоговой выгоды);

2) меры, направленные на деофшоризацию российской экономики (правила КИК, концепция налогового резидентства юридических лиц, концепция фактического права на доход, правила «тонкой капитализации» и др.);

3) меры в сфере административного взаимодействия с зарубежными налоговыми органами (выполнение международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения и взаимной административной помощи по налоговым делам).

Определена правовая природа механизмов противодействия уклонению от налогообложения в ЕС и Российской Федерации, а также специфика регионального подхода ЕС к злоупотребительным налоговым практикам в форме принятия систематизированного акта наднационального права – Директивы ЕС. Выявлены различные цели введения антиуклонительных налоговых мер в ЕС и России: если в ЕС целью введения этих мер является предотвращение фрагментации внутреннего рынка, обеспечение

совместимости с правом Союза и правовой определенности, то в России это деофшоризация экономики и ответы на вызовы, связанные с размыванием налоговой базы или уклонением от уплаты налогов.

Библиографический список

1. Айрапетян Л. К. Практические проблемы выполнения рекомендаций Меры 2 Плана по борьбе с BEPS по изменению локального законодательства // *Налоги*. 2018. № 2. С. 35–41.
2. Аракелов С. А. Антиуклонительные нормы в международной практике. Новые законодательные инструменты по борьбе против уклонения от уплаты налогов в России // *Закон*. 2018. № 5. С. 109–115.
3. Винницкий Д. В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или Как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках // *Закон*. 2018. № 11. С. 44–57.
4. Винницкий Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М.: Статут, 2017. 463 с.
5. Владимирова Т. В., Амбрасовская А. А. О применении правил недостаточной капитализации к займам между российскими компаниями // *Налоговед*. 2016. № 5. С. 30–41.
6. Демин А. В., Николаев А. В. Доктрина бенефициарной собственности в контексте BEPS: новые горизонты // *Закон*. 2018. № 8. С. 102–113.
7. Овсянников С. В. Российские правила тонкой капитализации: восстановление в правах или импульс к развитию? Комментарий к постановлению Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 года № 8654/11 // *Вестник ВАС РФ*. 2012. № 5. С. 48–62.
8. Пономарева К. А. Пакет мер ЕС по борьбе с уклонением от налогообложения: основные положения и соотношение с Планом BEPS // *Налоговед*. 2016. № 11. С. 76–87.
9. Пономарева К. А. Правовое регулирование налогообложения прибыли и доходов в Европейском союзе, Евразийском экономическом союзе и Российской Федерации. М.: Инфотропик Медиа, 2017. 176 с.
10. Пономарева К. А. Принципы субсидиарности и пропорциональности в налоговом правоприменении // *Правоприменение*. 2017. № 1 (3). С. 71–81.
11. Пономарева К. А. Справедливое и эффективное налогообложение корпораций в ЕС: План действий // *Налоговед*. 2015. № 11. С. 81–87.
12. Семенов С. А., Артюх А. А. Президиум Верховного Суда Российской Федерации утвердил Обзор практики по ТЦО и тонкой капитализации. Комментарии от TAXOLOGY [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
13. Сокращать расходы, видимо, придется // *Ведомости*. 2015. № 3747.
14. Старженецкая Л. Н. Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2016. 225 с.
15. De Broe L. International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study Under Domestic Tax Law, Tax Treaties, and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies. Amsterdam, 2007. URL: http://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Doc14_chapter.pdf (дата обращения: 05.05.2019).
16. De Broe L., Beckers D. The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law // *26 EC Tax Review*. 2017. Issue 3. Pp. 131–144.
17. Douma S. Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement. Amsterdam: IBFD Doctoral Series, 2011.
18. Dourado A. P. The Interest Limitation Rule in the Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) and the Net Taxation Principle // *26 EC Tax Review*. 2017. Issue 3. Pp. 112–121.
19. Ginevra G. The EU Anti-Tax Avoidance Directive and the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan: Necessity and Adequacy of the Measures at EU Level // *EC Tax Review*. Vol. 45, № 2. 2017.
20. Helminen M. EU Tax Law: Direct Taxation. IBFD, 2018. 564 p.
21. Horizontal Tax Coordination: editors M. Lang, P. Pistone, J. Schluch, C. Staringer. IBFD, 2012. P. 128.
22. Kube H., Reimer E., Spengel C. Tax Policy: Trends in the Allocation of Powers Between the Union and Its Member States // *25 EC Tax Review*. 25 (2016). Issue 5/6. Pp. 247–261.
23. Knobbe-Keuk B. Restrictions on the fundamental freedoms enshrined in the EC Treaty by discriminatory tax provisions – ban and justification // *EC Tax Review*. 1994. Vol. 3. Pp. 74–85.
24. Knoller C.-P. The Efficiency of Thin Capitalization Rules and Their Barriers: An Analysis from the UK and German Perspective // *Intertax*. 2011. Vol. 39. Issue 6/7. Kluwer Law International. Pp. 317–336.

25. *Krumm M.* Constitutional rights as principles: On the structure and domain of constitutional justice, A review essay on A Theory of Constitutional Rights, by Robert Alexy, International Journal of Constitutional Law. 2004. Vol. 2, № 3. Pp. 574–596.

26. *Lang M.* Cadbury Schweppes' Line of Case Law from the Member States' Perspective // Prohibition of Abuse of Law: a New General Principle of EU Law? / R. de la Feria, S. Vogenauer (eds.). Hart Publishing, 2011.

27. *Lang M.* Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern. Frankfurt: Verlag Peter Lang GmbH, 2007.

28. *Malherbe J., Malherbe P., Richelle I., Traversa E.* Direct Taxation in the Case-Law of the European Court of Justice, Brussels, Larcier, 2008.

29. *Navarro A., Parada L., Schwarz P.* The Proposal for an EU Anti-avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts // EC Tax Review. 2016. Issue 3. Pp. 117–131.

30. *Schön W.* Debt and Equity in Domestic and International Tax Law – A Comparative Policy Analysis // British Tax Review. 2014. № 2. Pp. 146–217.

31. *Schön W.* Vom steuerlichen Binnenmarkt zum Europa der Finanzämter // Schön, D. Klein, M. Kerber, M. Ruf, T. Kroh, K. Finke, C. Spengel, A. Oestreicher. EU-Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung: Ein Weg zu größerer Fairness und Effizienz in der Steuerpolitik? // ifo Schnelldienst 68 (15). 2015. S. 3–21.

32. *Van Arkiel F.* Will the new hybrid mismatch legislation solve everything? About implementing Article 9 of the Anti-Avoidance Directive regarding hybrid entity mismatches into Dutch law // Master thesis International Business Taxation / Tilburg School of Law. Tilburg University, 2017.

33. *Zernova D.* Exit Taxes on Companies in the Context of the EU Internal Market // Intertax. 2011. Vol. 39. Issue 10. Kluwer Law International BV, The Netherlands. Pp. 471–493.

References

1. *Ayrapetyan L. K.* *Prakticheskie problemy vypolneniya rekomendatsiy Mery 2 Plana po bor'be s BEPS po izmeneniyu lokal'nogo zakonodatel'stva* [Practical Issues of Implementation of the Recommendations of Measure 2 for Local Law Amendments to the BEPS Countering Plan]. *Nalogi – Taxes*. 2018. Issue 2. Pp. 35–41. (In Russ.).

2. *Arakelov S. A.* *Antiuklonitel'nye normy v mezhdunarodnoy praktike. Novye zakonodatel'nye instrumenty po bor'be protiv uklo-neniya ot uplaty nalogov v Rossii* [Anti-Avoidance Rules in International Practice. New Legislative Techniques for

Countering Tax Avoidance in Russia]. *Zakon – ZAKON*. 2018. Issue 5. Pp. 109–115. (In Russ.).

3. *Vinnitskiy D. V.* *Dobrosobestnost', obosnovannost' vygody, predely osushchestvleniya prav, ili Kak rossiyskoe nalogovoe pravo okazalos' na peredovykh rubezhakh bor'by so zlom, gnezdyashchimsya v nalogoplatel'shchikakh* [Integrity, Justified Benefit, Scope of Exercise of Rights, or How Russia's Tax Law Moved to the Forefront of the Fight against Taxpayers' Vices]. *Zakon – ZAKON*. 2018. Issue 11. Pp. 44–57. (In Russ.).

4. *Vinnitskiy D. V.* *Mezhdunarodnoe nalogovoe pravo: problemy teorii i praktiki* [International Tax Law: Problems of Theory and Practice]. Moscow, 2017. 463 p. (In Russ.).

5. *Vladimirova T. V., Ambrasovskaya A. A.* *O primeneniі pravil nedostatochnoy kapitalizatsii k zaymam mezhdru rossiyskimi kompaniyami* [On the Use of Thin Capitalization Rules for Loans between Russian Companies]. *Nalogoved*. 2016. Issue 5. Pp. 30–41. (In Russ.).

6. *Demin A. V., Nikolaev A. V.* *Doktrina benefitsiarnoy sobstvennosti v kontekste BEPS: novye gorizonty* [The Doctrine of Beneficial Ownership in the Context of BEPS: the New Horizons]. *Zakon – ZAKON*. 2018. Issue 8. Pp. 102–113. (In Russ.).

7. *Ovsyannikov S. V.* *Rossiyskie pravila tonkoy kapitalizatsii: vosstanovlenie v pravakh ili impul's k razvitiyu? Kommentariy k Postanovleniyu Prezidiuma VAS RF ot 15 noyabrya 2011 goda № 8654/11* [Russian Rules of Thin Capitalization: the Restoration of Rights or Impulse for Development? Commentary on the Ruling of the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of November 15, 2011. № 8654/11]. *Vestnik VAS RF – Herald of the Supreme Arbitrazh Court of the Russian Federation*. 2012. Issue 5. Pp. 48–62. (In Russ.).

8. *Ponomareva K. A.* *Paket mer ES po bor'be s uklo-neniyem ot nalogooblozheniya: osnovnye polo-zheniya i sootnoshenie s Planom BEPS* [The EU's Anti Tax Avoidance Package: the Main Provisions and Correlation with BEPS Action Plan]. *Nalogoved*. 2016. Issue 11. Pp. 76–87. (In Russ.).

9. *Ponomareva K. A.* *Pravovoe regulirovanie nalogooblozheniya pribyli i dokhodov v Evropeyskom soyuze, Evraziyskom ekonomicheskom soyuze i Rossiyskoy Federatsii* [Legal Regulation of Taxation of Profit and Income in the European Union, in the Eurasian Economic Union and in the Russian Federation]. Moscow, 2017. 176 p. (In Russ.).

10. *Ponomareva K. A.* *Printsipy subsidiarnosti i proporsional'nosti v nalogovom pravoprimeneniі* [Principles of Subsidiarity and Proportionality in Tax Law Enforcement]. *Pravoprimeneniye*

– Law Enforcement Review. 2017. Vol. 1. Issue 3. Pp. 71–81. (In Russ.).

11. Ponomareva K. A. *Spravedlivoe i effektivnoe nalogooblozhenie korporatsiy v ES: Plan deystviy* [Fair and Efficient Taxation of Corporations in the EU]. *Nalogoved.* 2015. Issue 11. Pp. 81–87. (In Russ.).

12. Semenov S. A., Artyukh A. A. *Prezidium Verkhovnogo Suda Rossiyskoy Federatsii utverdil Obzor praktiki po TTsO i tonkoy kapitalizatsii. Kommentarii ot TAXOLOGY* [Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation Signed the Review of Practice on Transfer Pricing and Thin Capitalization. Taxology Review]. 2017. Access from the legal reference system 'Consultant Plus'. (In Russ.).

13. Sokrashchat' raskhody, vidimo, pridetsya [The Expenses Should be Obviously Cut Down]. *Vedomosti.* 12.01.2015. Issue 3747. (In Russ.).

14. Starzhenetskaya L. N. *Pravovoe regulirovanie nalogooblozheniya kontroliruemykh inostrannykh kompaniy: opyt zarubezhnykh stran i Rossii: dis. ... kand. yurid. nauk* [Legal Regulation of Taxation of Controlled Foreign Companies: the Experience of Foreign Countries and Russia: Synopsis of Cand. jurid. sci. diss.]. Moscow, 2016. 225 p. (In Russ.).

15. De Broe L. *International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties, and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies.* Amsterdam, 2007. Available at: http://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Doc14_chapter.pdf (accessed 05.05.2019). (In Eng.).

16. De Broe L., Beckers D. The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law. 26 *EC Tax Review.* 2017. Issue 3. Pp. 131–144. (In Eng.).

17. Douma S. *Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement.* Amsterdam: IBFD Doctoral Series, 2011. (In Eng.).

18. Dourado A. P. The Interest Limitation Rule in the Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) and the Net Taxation Principle. *EC Tax Review* (2017) 26. Issue 3. Pp. 112–121. (In Eng.).

19. Ginevra G. The EU Anti-Tax Avoidance Directive* and the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan: Necessity and Adequacy of the Measures at EU Level. *EC Tax Review.* 2017. Vol. 45. Issue 2. (In Eng.).

20. Helminen M. *EU Tax Law: Direct Taxation.* IBFD, 2018. 564 p. (In Eng.).

21. *Horizontal Tax Coordination;* ed. by M. Lang, P. Pistone, J. Schluch, C. Staringer. IBFD, 2012. P. 128. (In Eng.).

22. Kube H., Reimer E., Spengel C. Tax Policy: Trends in the Allocation of Powers between the Union and Its Member States. *EC Tax Review.* 25 (2016). Issue 5/6. Pp. 247–261. (In Eng.).

23. Knobbe-Keuk B. Restrictions on the Fundamental Freedoms Enshrined in the EC Treaty by Discriminatory Tax Provisions – Ban and Justification. *EC Tax Review.* 1994. Vol. 3. Pp. 74–85. (In Eng.).

24. Knoller C.-P. The Efficiency of Thin Capitalization Rules and Their Barriers: An Analysis from the UK and German Perspective. *Intertax.* 2011. Vol. 39. Issue 6/7. Kluwer Law International. Pp. 317–336. (In Eng.).

25. Krumm M. Constitutional Rights as Principles: On the Structure and Domain of Constitutional Justice, a Review Essay on a Theory of Constitutional Rights, by Robert Alexy. *International Journal of Constitutional Law.* 2004. Vol. 2. Issue 3. Pp. 574–596. (In Eng.).

26. Lang M. Cadbury Schweppes' Line of Case Law from the Member States' Perspective. Prohibition of Abuse of Law: a New General Principle of EU Law? Ed. by R. de la Feria, S. Vogenauer. Hart Publishing, 2011. (In Eng.).

27. Lang M. *Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern.* Frankfurt: Verlag Peter Lang GmbH, 2007. (In Germ.).

28. Malherbe J., Malherbe P., Richelle I., Traversa E. *Direct Taxation in the Case-Law of the European Court of Justice.* Brussels, Larcier, 2008. (In Eng.).

29. Navarro A., Parada L., Schwarz P. The Proposal for an EU Anti-avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts. *EC Tax Review.* 2016. Issue 3. Pp. 117–131. (In Eng.).

30. Schön W. Debt and Equity in Domestic and International Tax Law – A Comparative Policy Analysis. *British Tax Review.* 2014. Issue 2. Pp. 146–217. (In Eng.).

31. Schön W. Vom steuerlichen Binnenmarkt zum Europa der Finanzämter, in: W. Schön, D. Klein, M. Kerber, M. Ruf, T. Kroh, K. Finke, C. Spengel, A. Oestreicher. *EU-Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung: Ein Weg zu größerer Fairness und Effizienz in der Steuerpolitik? ifo Schnelldienst* 68 (15). 2015. Pp. 3–21. (In Germ.).

32. Van Arkiel F. Will the New Hybrid Mismatch Legislation Solve Everything? About Implementing Article 9 of the Anti-Avoidance Directive Regarding Hybrid Entity Mismatches into Dutch Law. *Master Thesis International Business Taxation.* Tilburg School of Law, Tilburg University, 2017. (In Eng.).

33. Zernova D. Exit Taxes on Companies in the Context of the EU Internal Market. *Intertax.* 2011. Vol. 39. Issue 10. Kluwer Law International BV, The Netherlands. Pp. 471–493. (In Eng.).