

К концепции законопроекта о необоснованной налоговой выгоде

Оглавление

1 Введение.....	1
2 Анализ двух версий законопроекта Макарова	2
3 Обоснование альтернативного законопроекта	4
4 Текст законопроекта	23
5 Анализ норм законодательства зарубежных стран, направленных на противодействие злоупотреблению правом в налоговых правоотношениях.....	35
5.1 Общие сведения.....	35
5.2 Германия	45
5.3 Франция	46
5.4 США.....	46
5.5 Япония.....	47
5.6 Великобритания	47
5.7 Заключение.....	49
ПРИЛОЖЕНИЕ А.....	50
ПРИЛОЖЕНИЕ Б.....	52

1 Введение

Риски злоупотребления правом со стороны налогоплательщиков и необходимость противодействия этому явлению стали осознаваться представителями всех ветвей власти в России с началом становления рыночных отношений и соответствующей им налоговой системы. Однако меры, предпринимавшиеся в этом направлении вплоть до 2006 года, главной из которых было введение Конституционным судом РФ в юридический обиход расплывчатой этической категории «добросовестность налогоплательщика», трудно признать адекватными.

Качественно новый этап налоговой политики в этой области начался с принятием Пленумом ВАС РФ Постановления от 12.10.2006 №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». Изложенные в этом Постановлении критерии оценки обоснованности получения налоговой выгоды вполне соответствуют практике развитых стран. Несмотря на юридическую невозможность отмены

решений Конституционного суда, по негласному соглашению всех ветвей власти вместо категории «добросовестность налогоплательщика» при рассмотрении налоговых споров стала применяться существенно более определенная доктрина «необоснованной налоговой выгоды», что содействовало повышению степени предсказуемости судебных решений.

Однако отсутствие в законодательстве указаний на возможность применения этой доктрины налоговыми органами во внесудебном порядке в совокупности с ликвидацией ВАС РФ – то есть органа, введшего данную доктрину в судебную практику, - вновь сделали актуальным вопрос о закреплении в налоговом законодательстве норм, направленных на злоупотребление правом со стороны налогоплательщика.

В ответ на этот запрос правоприменительной практики в Государственную Думу были внесены два варианта законопроекта, круг инициаторов которых пересекается.

2 Анализ двух версий законопроекта Макарова

Первый вариант законопроекта под названием «О внесении изменения в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» был внесен в Думу депутатом А.М. Макаровым и предусматривал включение в часть первую Налогового кодекса РФ статьи 21¹, озаглавленной «Пределы осуществления прав и исполнения обязанностей в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах». Эта статья, в частности, содержала определение понятия «злоупотребление правом» для налоговых правоотношений, указание на право налоговых органов в случае злоупотребления правом корректировать налоговые обязательства так, как если бы налогоплательщик не злоупотребил правом, а также указание на возможность отказа налогоплательщику в признании расходов и применении налоговых вычетов по сделке, заключенной с контрагентом, не исполняющим своих налоговых обязательств, если налогоплательщик с учетом условий ведения предпринимательской деятельности, оценки деловой репутации контрагента мог обладать «информацией о невозможности исполнения контрагентом своих обязательств в силу отсутствия у контрагента необходимых условий для исполнения им обязательств по сделке....».

На этот законопроект был получен отрицательный отзыв Правительства, в котором, в частности, отмечалось, что предлагаемое определение термина «злоупотребление правом» является неполным, а также что предоставление налоговому органу возможности отказать налогоплательщику в признании расходов и в применении налоговых вычетов по сделке, заключенной с контрагентом, в случае выявления факта неисполнения контрагентом своих обязательств по сделке может привести к злоупотреблению правом налоговыми органами.

В ответ на эту критику законопроект был переработан практически до неузнаваемости, при этом в число его авторов были включены новые субъекты права законодательной

инициативы, а именно депутат Государственной Думы С.В. Чижов и член Совета Федерации Е.Н. Малкин. Вместо включения в часть первую Налогового кодекса специальной статьи, посвященной пределам осуществления прав и исполнения обязанностей в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, в новой версии законопроекта предложены краткие поправки в статью 54 НК РФ, посвященную общим вопросам исчисления налоговой базы. Одновременно новая версия законопроекта предусматривает возможность отказа в принятии к вычету расходов и сумм предъявленного покупателю НДС на том единственном основании, что документы, подтверждающие осуществление расходов и право на такие вычеты, подписаны неуполномоченным или неустановленным лицом. Несмотря на то, что в новой версии законопроекта отмеченные Правительством недостатки не только не были устранены, но в некоторых отношениях даже усугубились, она была принята Госдумой в первом чтении 15 мая 2015 года.

Предпринимательское и экспертное сообщество отреагировало на это событие активной критикой¹, основные положения которой сводятся к следующему:

- В случае принятия законопроекта налогоплательщику можно будет автоматически отказать в признании расходов по налогу на прибыль и вычетах по НДС при установлении факта подделки подписей в документах, исходящих от его контрагента, в то время как сейчас для такого отказа нужно доказать, что поставка в действительности не осуществлялась, либо что налогоплательщик был аффилирован с «однодневкой» или не проявил осмотрительности при выборе поставщика. Между тем, налогоплательщик, не находящийся в сговоре с контрагентом, не может знать, кто подписывал исходящие от последнего документы, поскольку для этого требуется проведение почерковедческой экспертизы. Такой подход означает пересмотр принципов постановления пленума ВАС № 53, в соответствии с которым налогоплательщик несет ответственность за нарушение закона контрагентом, только если он знал, что оно имело место.
- Принятие законопроекта в предлагаемой редакции повлечет недопустимое снижение стандартов доказывания в уголовном процессе по делам об уклонении от уплаты налогов и (или) сборов. Если в настоящее время для установления вины необходимы прямые доказательства уклонения от уплаты налогов – фальсифицированные документы, результаты прослушивания телефонных разговоров и других

¹ О налоговых злоупотреблениях: оценка рассматриваемого Госдумой законопроекта // <http://nalogoved.ru/news/3447>, дата обращения 01.05.2016; Полномочия налоговых органов могут быть существенно расширены // <http://rbcdaily.ru/industry/562949994953578>, дата обращения 01.05.2016

следственных мероприятий, то в случае принятия законопроекта для привлечения к уголовной ответственности достаточно будет сослаться на злоупотребление правом.

- Законопроект не регулирует процессуальных аспектов его применения, в частности – не определяет процедур отказа в учете для целей налогообложения фактов хозяйственной жизни, «основной целью учета которых является неуплата или неполная уплата и (или) зачет (возврат) сумм налога».

Несмотря на отмеченные недостатки принятого в первом чтении законопроекта, большинство экспертов признали необходимость включения в налоговое законодательство общей нормы, направленной на противодействие злоупотреблению правом со стороны налогоплательщиков.

3 Обоснование альтернативного законопроекта

Разделяя мнение органов государственной власти, предпринимательского и экспертного сообщества о необходимости закрепления в отечественном налоговом законодательстве норм, направленных на противодействие злоупотреблению правом со стороны налогоплательщиков, мы разработали представленный в настоящем отчете проект федерального закона «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и закон Российской Федерации "О налоговых органах Российской Федерации"».

При разработке данного законопроекта мы опирались на опыт развитых стран в части противодействия злоупотреблению правом со стороны налогоплательщиков. Вместе с тем, предлагаемый законопроект не повторяет нормы законодательства ни одной из стран, которые были предметом рассмотрения, а является результатом синтеза наиболее удачных, на наш взгляд, положений зарубежного законодательства, российского законодательства и судебной практики, а также наших собственных представлений о том, как должны формулироваться нормы, направленные на противодействие злоупотреблению правом в налоговых правоотношениях.

При разработке данного законопроекта мы сочли нецелесообразным поддержать предлагаемые законопроектом Макарова-Малкина-Чижова поправки в особенную часть Налогового кодекса, предусматривающие возможность отказа в принятии к вычету расходов и сумм предъявленного покупателю НДС на основании того, что документы, подтверждающие осуществление расходов и право на такие вычеты, подписаны неуполномоченным или неустановленным лицом, по следующим причинам:

- 1) Отказ в принятии к вычету расходов и сумм предъявленного покупателю НДС на том основании, что исходящие от продавца документы, подтверждающие осуществление расходов и право на вычеты по НДС, подписаны

неуполномоченным или неустановленным лицом, противоречат такому основополагающему принципу цивилизованного права как принцип недопустимости «объективного вменения», то есть возложения на лицо ответственности при отсутствии его вины во вменяемом ему деянии. Учитывая, что данный принцип закреплен и в статье 109 НК РФ, согласно которой одним из обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, является отсутствие вины в его совершении, остается удивляться тому, что Правовое управление Госдумы не отметило факт противоречия законопроекта тексту НК РФ в своем заключении. На это можно возразить, что в законопроекте идет речь не о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение, а только об отказе в вычетах и признании расходов. Однако, во-первых, само по себе доначисление налога для налогоплательщика, реально осуществлявшего соответствующую сделку и исполнившего связанные с ней налоговые обязательства, по сути является штрафной, а не правостановительной мерой. А, во-вторых, выявление недоимки по умолчанию влечет наложение санкций, и при отсутствии в законопроекте специальных указаний на то, что санкции в таких случаях не применяются, в правоприменительной практике могут возникнуть разногласия по этому вопросу.

- 2) Чтобы привести нормы законопроекта Макарова-Малкина в соответствие с запретом на объективное вменение, потребуется сделать в них ряд существенных оговорок. В частности, потребуется указать, что отказ в принятии к вычету расходов и сумм предъявленного налогоплательщику НДС на том основании, что исходящие от контрагента документы, подтверждающие осуществление расходов и право на вычеты по НДС, подписаны неуполномоченным или неустановленным лицом, не допускается при отсутствии доказательств фиктивного характера соответствующей хозяйственной операции, взаимозависимости сторон и (или) грубой неосмотрительности налогоплательщика при выборе контрагента. Однако при такой корректировке формулировок включение в Кодекс этих норм не имеет смысла, поскольку именно такой подход применяется в судебной практике на основании Постановления Пленума ВАС РФ №53 и общих правил доказывания в арбитражном процессе.
- 3) Стремительное вытеснение бумажной отчетности электронной лишает актуальности такое нарушение как фальсификация подписи в налоговой документации. Переход к удостоверению счетов-фактур электронной цифровой подписью делает невозможным установление факта подделки. По этой причине

законопроект Макарова-Малкина-Чижова, способный породить и порождающий на деле недовольство в деловом сообществе, не способен принести существенного роста налоговых поступлений.

Ниже представлены тексты норм предлагаемого законопроекта и комментарии к ним с обоснованием этих норм.

Законопроект включает поправки к первой части Налогового кодекса и Закону "О налоговых органах Российской Федерации".

Часть первую НК РФ предлагается дополнить тремя новыми статьями и внести вытекающие из них изменения в ряд действующих норм.

Три новые статьи, которые предлагается включить в главу 8 («Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов»), посвящены трем взаимосвязанным институтам: изменению юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика; недействительности сделок в налоговых правоотношениях и злоупотреблению правом в налоговых правоотношениях.

«Статья 54.1. Изменение юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика для целей налогообложения.

1. По результатам налоговых проверок налоговый орган вправе изменять юридическую квалификацию сделок и (или) статус и характер деятельности налогоплательщика для целей налогообложения.

Под изменением юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика для целей налогообложения понимается, в частности, любое из следующих решений налогового органа:

1) признание сделок мнимыми или фиктивными в соответствии со статьей 54.2 настоящего Кодекса;

2) применение последствий установления факта злоупотребления налогоплательщиком правом, предусмотренных пунктом 3 статьи 54.3 настоящего Кодекса;

3) отказ в признании ранее принадлежавшего налогоплательщику специального статуса в налоговых отношениях, предусмотренного настоящим Кодексом (в частности, статуса участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов, участника регионального инвестиционного проекта, резидента территории опережающего социально-экономического развития или иного специального статуса);

4) отказ в признании ранее принадлежавшего налогоплательщику права применять специальные налоговые режимы;

5) отказ в признании ранее принадлежавшего налогоплательщику права на освобождение от обязанностей налогоплательщика по отдельным налогам.

2. *Изменение юридической квалификации сделок или статуса и характера деятельности налогоплательщика для целей налогообложения не влечет соответствующих гражданско-правовых последствий.»*

Данная норма преследует три цели.

Первая цель заключается в том, чтобы восполнить пробел Налогового кодекса в части определения понятия «изменение юридической квалификации сделок или статуса и характера деятельности налогоплательщика», которое используется в пп.3 п.2 ст.45 НК. Этот подпункт запрещает взыскание налога с организации или индивидуального предпринимателя во внесудебном порядке, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика. Отсутствие в НК дефиниции понятия «изменение юридической квалификации...» постоянно порождает разногласия в правоприменительной практике по вопросу о случаях, на которые должна распространяться эта дополнительная гарантия защиты прав налогоплательщика. В частности, нет единства (в том числе – и между Президиумом и Пленумом ВАС РФ) по вопросу о распространении этого пункта на случаи признания сделок мнимыми. Так, Пленум ВАС РФ в Постановлении от 10.04.2008 № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации» указал: «поскольку ничтожные сделки являются недействительными независимо от признания их таковыми судом (пункт 1 статьи 166 Гражданского кодекса Российской Федерации), суд решает вопрос об обоснованности указанной переквалификации в рамках рассмотрения налогового спора² и в том случае, когда *изменение налоговым органом юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика основано на оценке сделок в качестве мнимых или притворных»* (курсив автора). На наш взгляд, в этой цитате Пленум

² На первый взгляд, из этой части фразы следует вывод о том, что Пленум ВАС исключает необходимость применения в таких случаях пп.3 п.2 ст.45 НК. На самом же деле, поскольку Постановление посвящено не налоговым вопросам, а применению статьи 169 ГК, Пленум говорит лишь о том, что для признания сделок мнимыми и фиктивными налоговый орган не должен обращаться с гражданско-правовым иском о признании сделки недействительной и взыскании всего полученного по ней сторонами в доход государства в порядке реализации права, предоставленного ему абзацем четвертым пункта 11 статьи 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации».

ВАС РФ прямо указывает на то, что оценка сделок в качестве мнимых является изменением их юридической квалификации. Между тем, Президиум ВАС, ссылаясь на это же постановление Пленума, делает противоположный вывод: «В рассматриваемом случае доначисление инспекцией налогов, начисление пеней, взыскание штрафов произошло в результате представления обществом документов, содержащих недостоверные и противоречивые сведения, которые в совокупности с другими выявленными инспекцией обстоятельствами *не подтверждают факта реального осуществления им хозяйственных операций* с российскими поставщиками. Поскольку доначисление инспекцией обществу налогов, начисление пеней и взыскание штрафов *не обусловлены изменением юридической квалификации сделок*, при вынесении решения... о беспорном их взыскании инспекцией не нарушены положения подпункта 3 пункта 2 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации»³. По нашему мнению, описанная Президиумом ситуация (обоснованные сомнения в факте реального осуществления хозяйственной операции) полностью охватывается определением понятия мнимой сделки, содержащимся в статье 170 Гражданского кодекса РФ, а значит — соответствующая оценка сделки налоговым органом охватывается и понятием «изменение юридической квалификации» в соответствии с приведенной выше позицией Пленума ВАС РФ. Несмотря на отмеченное противоречие позиций Пленума и Президиума в рассматриваемом вопросе, большее распространение в судебной практике получила позиция Президиума (то есть нижестоящей по отношению к Пленуму инстанции). Другим часто встречающимся на практике примером разногласий по вопросу о пределах действия пп. 3 п. 2 ст. 45 НК является наличие факта изменения статуса налогоплательщика при отказе налоговым органом в праве применения специальных налоговых режимов⁴.

На наш взгляд, во всех перечисленных случаях пп. 3 п. 2 ст. 45 НК должен применяться, поскольку решение налогового органа о доначислении налога предполагает переоценку сложной совокупности фактических обстоятельств деятельности налогоплательщика. Поскольку правомерность такой переоценки зависит от того, являются ли собранные налоговым органом доказательства достаточными, и при этом ни один нормативный акт не может дать исчерпывающего перечня доказательств, необходимых для принятия соответствующего решения в каждом конкретном случае, на наш взгляд, взыскание налога в таких случаях должно производиться только в судебном порядке.

³ Постановление Президиума ВАС РФ от 01.06.2010 №16064/09

⁴ Подробнее об этих разногласиях см. Энциклопедия спорных ситуаций по части первой Налогового кодекса РФ // СПС «КонсультантПлюс»

Ввиду невозможности охватить законом все многообразие возможных на практике ситуаций, мы отказались от идеи дать в НК исчерпывающее определение понятия «изменение юридической квалификации сделок или статуса и характера деятельности налогоплательщика» или закрытый перечень случаев, которые должны этим понятием охватываться. Тем не менее, представляется важным путем включения в кодекс открытого перечня ситуаций, на которые должно распространяться действие пп.3 п.2 ст.45 НК, дать правоприменительной практике ориентир, позволяющий сопоставить масштабы и последствия переоценки юридических фактов в случаях, прямо указанных в законе, с масштабами и последствиями переоценки юридических фактов в конкретном деле и, тем самым, определить необходимость предоставления налогоплательщику дополнительных юридических гарантий.

Вторая цель, которую преследует включение в НК РФ статьи 54.1, не менее важна и состоит в установлении взаимного соотношения понятий «изменение юридической квалификации сделок или статуса и характера деятельности налогоплательщика», «признание сделок мнимыми или фиктивными», «признание факта злоупотребления налогоплательщиком правом». Разграничение понятий «признание сделок мнимыми или фиктивными» и «признание факта злоупотребления налогоплательщиком правом» будет объяснено в комментариях к следующим статьям. Для целей статьи 54.1 принципиальное значение имеют два обстоятельства:

а) признание сделок мнимыми или фиктивными и признание факта злоупотребления налогоплательщиком правом являются частными случаями «изменения юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика», а значит – взыскание недоимки во всех указанных случаях возможно исключительно в судебном порядке;

б) признание сделок мнимыми или фиктивными не равнозначно признанию факта злоупотребления налогоплательщиком правом (основания разграничения этих понятий приведены ниже).

Наконец, третья цель включения в НК статьи 54.1, заключается в том, чтобы четко разграничить налогово-правовые и гражданско-правовые последствия сделок. Решения, принятые в рамках налоговых правоотношений, не должны затрагивать права и обязанности участников гражданско-правовых отношений. Поэтому признание сделки недействительной для налоговых целей само по себе не должно влечь пересмотра ее гражданско-правовых последствий.

«Статья 54.2. Недействительность сделок в налоговых правоотношениях

1. Если сделка является или признается недействительной в отношениях, регулируемых гражданским законодательством, это не имеет значения для целей налогообложения постольку, поскольку сохраняются в силе ее экономические результаты. Это правило применяется, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

2. В целях налогообложения не учитываются мнимые сделки, под которыми для целей настоящего Кодекса понимаются сделки, совершенные лишь для вида, без намерения фактически их исполнять.

3. В целях налогообложения не учитываются притворные сделки, под которыми для целей настоящего Кодекса понимаются сделки, которые совершены с целью прикрыть другие сделки, в том числе сделки на иных условиях. В случае установления в ходе налоговой проверки факта совершения налогоплательщиком притворной сделки, налоговый орган производит корректировку налоговой базы и суммы налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком, исходя из условий сделки, которую стороны фактически исполняли.

4. Пока не доказано обратное предполагается, что форма сделки соответствует фактическим отношениям сторон.»

Первый пункт данной статьи корреспондирует пункту 2 ст.54.1, предусматривая, что признание сделок недействительными в рамках гражданско-правовых правоотношений не влечет налоговых последствий. Однако из этого правила есть одно важное исключение, касающееся случаев, когда в гражданском порядке аннулируются или пересматриваются экономические результаты сделок (в частности - когда применяется реституция). В таких случаях налогообложение должно происходить исходя из изменившихся фактических отношений.

Примером потенциальной сферы применения п.1 ст.54.2 является признание сделок недействительными в гражданских отношениях ввиду несоблюдения предписанной законом их формы — в частности, отсутствие государственной регистрации договора аренды недвижимого имущества. Суды в таких случаях нередко идут по пути признания расходов, осуществленных налогоплательщиком по незарегистрированным договорам аренды, опираясь на принцип приоритета существа над формой⁵. Со включением в НК предлагаемой нормы правоприменительная практика в этом отношении унифицируется.

⁵ См, например, Определение ВАС РФ от 15.10.2007 N 12342/07 по делу N А05-12472/2006-1; Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 30.06.2010 N 09АП-13223/2010-АК, 09АП-14667/2010-АК по делу N А40-108627/09-142-831; Постановление ФАС Московского округа от 30.09.2008 г. N А40-5452/08-108-22

Пункт 2 закрепляет устоявшуюся правоприменительную практику, в соответствии с которой мнимые сделки не учитываются в целях налогообложения. В п.1 ст.170 ГК мнимая сделка определяется как «сделка, совершенная лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия», однако для налоговых целей это определение представляется недостаточно конкретным. Поэтому предлагается уточнить понятие «мнимой сделки» для налоговых целей, определив ее как «сделку, совершенную лишь для вида, без намерения фактически ее исполнять».

Пункт 3 данной статьи также закрепляет устоявшуюся правоприменительную практику в отношении переквалификации притворных сделок для целей налогообложения. Однако и здесь, как и в случае с мнимыми сделками, предлагается видоизменить нормы гражданского законодательства для налоговых целей, придав им большую определенность. Если п.2 ст.170 ГК предписывает определять применимые нормы с учетом сделки, «которую стороны действительно имели в виду», то в НК предлагается установить, что корректировка налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком, производится исходя из условий сделки, «которую стороны фактически исполняли».

Пункт 4 предлагаемой статьи направлен на установление презумпции соответствия формы сделки фактическим отношениям сторон, для опровержения которой налоговые органы должны собрать необходимые доказательства. Здесь заложено одно из принципиальных отличий института недействительности сделок от института злоупотребления правом. Установление факта совершения налогоплательщиком недействительной сделки влечет налоговые санкции, поскольку это означает, что отчетность налогоплательщика содержит недостоверные сведения. Очевидно, что для привлечения налогоплательщика к ответственности налоговые органы должны представить доказательства его вины. В случае злоупотребления правом доначисление налога может быть основано исключительно на факте отсутствия у сделки иной экономической цели помимо получения налоговой выгоды. При применении норм о злоупотреблении правом налоговые органы не только не должны доказывать, что фактические отношения сторон не соответствуют их юридическому оформлению, но в большинстве случаев и не могут этого сделать, поскольку при злоупотреблении правом чаще всего фактически исполняется именно та сделка, которая заключена. Исключение составляют случаи, когда нормы о злоупотреблении правом применяются именно ввиду отсутствия доказательств мнимого или притворного характера сделки (подробнее об этом см. комментарий к пункту 6 статьи 54.3).

«Статья 54.3. Злоупотребление правом со стороны налогоплательщика

1. *Злоупотребление правом со стороны налогоплательщика (злоупотребление налогоплательщиком правом) имеет место, если избранный налогоплательщиком юридический способ достижения своих экономических целей не имеет разумного экономического обоснования и продиктован исключительно или преимущественно целью получения не предусмотренной законом налоговой выгоды.*

[Вариант пункта 1, при котором возможность его распространения на злоупотребления путем дробления (создания, реорганизации) юридических лиц не является бесспорной: 1. Злоупотребление правом со стороны налогоплательщика (злоупотребление налогоплательщиком правом) имеет место, если избранный налогоплательщиком вариант юридического оформления экономических операций не имеет разумного экономического обоснования и продиктован исключительно или преимущественно целью получения не предусмотренной законом налоговой выгоды.]

2. *Под налоговой выгодой для целей настоящей статьи понимается уменьшение размера подлежащих уплате налогов вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.*

3. *В случае установления в ходе налоговых проверок факта злоупотребления налогоплательщиком правом налоговый орган производит корректировку налоговой базы и суммы налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком, так, как если бы он избрал разумный (экономически целесообразный) способ достижения соответствующих экономических целей.*

Корректировка, предусмотренная настоящим пунктом, должна учитывать суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиком при избранном им способе достижения своих экономических целей, и не может иметь своим следствием доначисление налогов в большем размере по сравнению с тем, который был бы уплачен налогоплательщиком, если бы он избрал разумный (экономически целесообразный) способ достижения соответствующих экономических целей.

4. *Злоупотребление налогоплательщиком правом отсутствует, если при выборе юридического способа достижения своих экономических целей налогоплательщик выполнял письменные разъяснения о порядке исчисления, уплаты налога или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данные ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых*

предполагается злоупотребление налогоплательщиком правом, независимо от даты издания такого документа), и (или) выполнение налогоплательщиком мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга. Настоящий пункт не применяется в случае, если указанные письменные разъяснения, мотивированное мнение налогового органа основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком.

5. Лица, являющиеся другими сторонами сделок, в отношении которых налогоплательщику доначислен налог при установлении факта злоупотребления правом, вправе произвести симметричные корректировки своей налоговой базы и суммы налога на основе расчетов, произведенных налоговым органом при доначислении налога. Предусмотренные настоящим пунктом симметричные корректировки осуществляются в порядке, аналогичном предусмотренному подпунктом 1 пункта 2 и связанными с ним нормами статьи 105.18 настоящего Кодекса для осуществления симметричных корректировок по контролируемым сделкам. При этом полномочия, закрепленные подпунктом 1 пункта 2 и связанными с ним нормами статьи 105.18 настоящего Кодекса за федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, за исключением случаев, предусмотренных настоящим пунктом, осуществляет налоговый орган, принявший решение о доначислении налога при установлении факта злоупотребления налогоплательщиком правом. Форма и порядок выдачи уведомлений о возможности симметричных корректировок, о необходимости обратных корректировок, а также форма и порядок принятия решений по результатам рассмотрения заявления о выдаче уведомления о возможности симметричных корректировок в случаях, предусмотренных настоящим пунктом, утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

6. Настоящая статья не применяется в случае, если доказано, что избранный налогоплательщиком юридический способ достижения своих экономических целей не соответствует фактическому способу их достижения. [Вариант, соответствующий пункту 1 в альтернативной редакции: Настоящая статья не применяется в случае, если доказано, что избранный налогоплательщиком вариант юридического оформления экономических операций не соответствует фактическим отношениям их участников.] В этом случае применяются нормы статьи 54.2 настоящего Кодекса о мнимых и притворных сделках.

7. В случае, если конкретные формы злоупотребления правом подпадают под действие специальных норм настоящего Кодекса, направленных на противодействие им (включая

нормы о налоговом контроле в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, о налогообложении прибыли контролируемых иностранных компаний), настоящая статья не применяется.»

Данная статья является ключевой для предлагаемого законопроекта, поскольку именно ею в законодательство вводится новая категория - злоупотребление правом со стороны налогоплательщика (злоупотребление налогоплательщиком правом).

Пункт 1 предлагаемой статьи содержит определение термина «злоупотребление правом со стороны налогоплательщика (злоупотребление налогоплательщиком правом)». Прежде всего, следует пояснить, почему мы отказались от использования более краткого и благозвучного термина «злоупотребление в налоговом праве», используемого в ряде юрисдикций. Дело в том, что термин «злоупотребление в налоговом праве» охватывает злоупотребления не только со стороны налогоплательщика, но и других участников налоговых правоотношений, в том числе — налоговых органов. Но поскольку предлагаемый законопроект (как, впрочем, и законодательство стран, использующих этот термин) не регулирует никаких иных случаев злоупотребления кроме злоупотреблений, допущенных налогоплательщиком, мы сочли более уместным использование термина «злоупотребление правом со стороны налогоплательщика (злоупотребление налогоплательщиком правом)».

Предложенный вариант определения не совпадает ни с одним из тех, которые мы рассматривали в процессе работы, поскольку в каждом из них мы нашли существенные недостатки.

Так, в британском Законе о финансах 2013 г.⁶ единого определения термина «злоупотребление правом» для налоговых целей нет, оно вытекает из норм, содержащихся в ряде статей этого закона, в том числе:

- ч. 1 ст.207: «Схема является «налоговой схемой», если, принимая во внимание все обстоятельства, было бы разумно заключить, что получение налогового преимущества было главной целью или одной из главных целей соответствующей схемы»;
- ч.2 ст.207: «Налоговая схема является «направленной на злоупотребление», если она является схемой, организация или реализация которой не могут разумно рассматриваться как разумный образ действий применительно к соответствующим налоговым положениям, принимая во внимание все обстоятельства ...»;

⁶ Finance Act 2013. Part 5 General anti-abuse rule <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/part/5/enacted>

- ст. 214: [термин] «схема» относится к любому соглашению, взаимопониманию, построению, операции или совокупности операций (независимо от юридической возможности обеспечения принудительного исполнения)».

Таким образом, ключевым для уяснения термина «злоупотребление правом» является понятие «схема», определение которого столь широко, что это создает возможность применения норм против злоупотребления правом даже по отношению к задумывавшимся, но не осуществленным действиям налогоплательщиков, что, по нашему мнению, недопустимо. Кроме того, недостатком рассматриваемой нормы представляется отсутствие в ней критериев разграничения фиктивных операций и злоупотребления правом — те и другие могут охватываться понятием «схема».

Норма статьи L64 Свода налоговых процедур Франции⁷ устанавливает, что налоговые органы могут не принимать во внимание как представляющие собой злоупотребление правом (i) любые фиктивные операции или (ii) любые операции, которые, «будучи направленными на получение преимущества (выгоды) от буквального применения положений или решений, в противоречии с целями, которые преследовали их авторы, не были инспирированы никаким иным мотивом кроме избегания или уменьшения налоговой нагрузки, которую при нормальных условиях несло бы заинтересованное лицо, вследствие своего положения или своей фактической деятельности, если бы эти операции не были осуществлены». Данная формулировка представляется еще менее удачной по сравнению с применяемой в Великобритании, поскольку в ней к злоупотреблению правом прямо приравнены фиктивные операции, хотя, на наш взгляд, эти явления принципиально различны.

Наиболее совершенными, по нашему мнению, являются нормы налогового законодательства Германии, где проводится различие между недействительными операциями и злоупотреблением правом. Недействительным юридическим операциям посвящен § 41 Налогового кодекса⁸, который гласит:

«(1) Если юридическая операция является или становится недействительной, это не имеет значения для налогообложения постольку, поскольку участники тем не менее позволяют ее результатам наступить и сохраняться. Это правило не применяется, если из налогового законодательства следует иное.

⁷ Livre des procédures fiscales - Article L64 <http://legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000020051914&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20160203&oldAction=rechCodeArticle&fastReqId=122247446&nbResultRech=1>

⁸ Abgabenordnung (AO). § 41 Unwirksame Rechtsgeschäfte http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_41.html

(2) Фиктивные операции и действия не имеют значения для налогообложения. Если посредством фиктивной операции маскируется иная юридическая операция, для налогообложения решающее значение имеет маскируемая юридическая операция.»

Злоупотреблению правом посвящен § 42 Налогового кодекса⁹, который гласит:

«(1) Налоговое законодательство не может быть обойдено путем злоупотребления вариантами юридического оформления [вариант перевода – «злоупотребления юридическими конструкциями» - автор]. При наличии фактического состава, предусмотренного положениями закона о конкретном налоге, служащими для предотвращения ухода от налогообложения, правовые последствия определяются согласно этим положениям. В иных случаях требование об уплате налога при наличии злоупотребления в смысле пункта 2 [настоящего параграфа] возникает так же, как оно возникает при использовании варианта юридического оформления, соответствующего оформляемым хозяйственным операциям.

(2) Злоупотребление имеет место, если избирается несоответствующее юридическое оформление, которое по сравнению с соответствующим оформлением обеспечивает налогоплательщику или третьей стороне не предусмотренное законом налоговое преимущество. Это правило не применяется, если налогоплательщик докажет наличие у избранного оформления неналоговых оснований, которые заслуживают внимания при рассмотрении в контексте комплекса отношений в целом».

Формулировка параграфа 42 Налогового кодекса Германии имеет, на наш взгляд, один существенный недостаток. Говоря о «злоупотреблении вариантами юридического оформления», статья не уточняет, варианты юридического оформления чего имеются в виду. Однако отсутствие в Налоговом кодексе ФРГ ответа на этот вопрос представляется нам неслучайным. Дело в том, что простейший ответ на этот вопрос состоит в том, что имеются в виду «варианты юридического оформления» сделок или хозяйственных операций. Но если бы норма параграфа 42 была сформулирована таким образом, под ее действие не попадали бы злоупотребления, выражающиеся не в заключении сделок, а в создании зависимых юридических лиц. Между тем, одним из наиболее распространенных случаев применения параграфа 42 является как раз создание зависимых юридических лиц (в том числе - в других странах). Таким образом, несовершенство формулировки параграфа 42 Налогового кодекса ФРГ, скорее всего, является следствием желания распространить ее действие на такие формы злоупотреблений. Разделяя стремление германских законодателей распространить норму

⁹ Abgabenordnung (AO). § 42 Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_42.html

против злоупотреблений на такие способы уклонения, мы, тем не менее, считаем необходимым предложить более точную формулировку соответствующей нормы, которая выглядит следующим образом:

«Злоупотребление правом со стороны налогоплательщика (злоупотребление налогоплательщиком правом) имеет место, если избранный налогоплательщиком юридический способ достижения своих экономических целей не имеет разумного экономического обоснования и продиктован исключительно или преимущественно целью получения не предусмотренной законом налоговой выгоды.»

На случай если предлагаемое определение покажется неприемлемым, можно предложить альтернативный вариант, который ближе к традиционным формулировкам соответствующих норм, однако ставит под вопрос возможность его распространения на злоупотребления путем дробления (создания, реорганизации) юридических лиц: «Злоупотребление правом со стороны налогоплательщика (злоупотребление налогоплательщиком правом) имеет место, если избранный налогоплательщиком вариант юридического оформления экономических операций не имеет разумного экономического обоснования и продиктован исключительно или преимущественно целью получения не предусмотренной законом налоговой выгоды.»

Пункт 2 предлагаемой статьи содержит определение понятия «налоговая выгода», в основу которого положена формулировка Постановления Пленума ВАС РФ № 53.

Первый абзац пункта 3 определяет действия налогового органа в случае установления в ходе налоговых проверок факта злоупотребления налогоплательщиком правом. В этом случае налоговые обязательства налогоплательщика пересчитываются так, как если бы он избрал разумный (экономически целесообразный) способ достижения соответствующих экономических целей.

Принципиальной новацией для российского и рассмотренных нами образцов зарубежного законодательства является второй абзац пункта 3, в соответствии с которым корректировка налоговых обязательств в случае злоупотребления правом должна учитывать суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиком при избранном им способе достижения своих экономических целей, и не может иметь своим следствием доначисление налогов в большем размере по сравнению с тем, который был бы уплачен налогоплательщиком, если бы он избрал разумный (экономически целесообразный) способ достижения соответствующих экономических целей. Такая формулировка не встречалась нами в законодательстве ни одной из рассмотренных стран, хотя, по данным наших

предыдущих исследований¹⁰, суды развитых стран часто занимают такую позицию при рассмотрении налоговых споров и в отсутствие специальных законодательных указаний на этот счет. Смысл этой нормы состоит в противодействии злоупотреблению правом со стороны налоговых органов, примеров которому в российской и зарубежной практике немало.

Например, по данным юридической фирмы Хаарманн Хеммельрат и Партнёры¹¹, параграф 42 Налогового кодекса ФРГ может применяться, в частности, таким образом.

Пример 1. «Р и Н являются физическими лицами и участниками открытого торгового товарищества (ОХГ) в равных долях по 50 %. ОХГ не является субъектом налогообложения по немецкому праву (аналог простого товарищества по российскому праву). Высокая прибыль, возникающая в результате деятельности ОХГ, распределяется между Р и Н и облагается подоходным налогом по ставке 42%. Р и Н, с одной стороны, не нуждаются ежегодно в таких больших доходах, с другой стороны, они не хотят платить столь высокий подоходный налог. Чтобы избежать налогообложения по указанной ставке, Р и Н учреждают юридическое лицо Д-ГмбХ, принадлежащее им в равных долях, и вводят Д-ГмбХ в качестве участника в ОХГ, передавая ей 95 % доли участия и оставляя себе соответственно по 2,5 %. При этом ОХГ преобразуется из открытого торгового товарищества в коммандитное общество (ГмбХ и Со. КГ) с тем объяснением, что Д-ГмбХ становится управляющим делами в коммандитном обществе. После этого преобразования 95 % возникающей прибыли перечисляется Д-ГмбХ, а остающиеся 5% распределяются между Р и Н. Прибыль Д-ГмбХ - в отличие от физических лиц Р и Н - облагается налогом на прибыль в размере 25%. Налоговое ведомство вправе применить § 42 и признать реорганизацию ОХГ в ГмбХ и Со. КГ с введением в коммандитное общество участника, созданного в форме ГмбХ, с долей участия в 95 % злоупотреблением правовыми конструкциями, поскольку единственными участниками Д-ГмбХ являются те же лица (Р и Н), что и участники ОХГ. Таким образом, управление делами коммандитного общества производится теми же лицами "за ширмой" юридического лица. Исходя из этого, реорганизация имеет исключительно налоговые мотивы, а именно сокращение налогового бремени с 42 % до 25 %, и не имеет какого бы то ни было иного экономического (делового) обоснования. Следовательно, Р и Н и в

¹⁰ Золотарева А.Б., Шаталов С.С. Сравнительный анализ судебной практики развитых стран и России по противодействию злоупотреблению правом со стороны налогоплательщика. - Экономика переходного периода. Сборник избранных работ. 2003—2009. — М.: Издательство «Дело» АНХ, 2010. — 816 с. страницы 386-420

¹¹ Отчет о научно-исследовательской работе по теме «Законодательные подходы к разграничению практики цивилизованного налогового планирования и поведения, направленного на уклонение от налогообложения» // Хаарманн Хеммельрат и Партнёры. Москва, 15 ноября 2005 г.

дальнейшем будут уплачивать 42% подоходного налога на всю прибыль нового командитного общества. При этом правовая конструкция Д-ГмбХ и созданного командитного общества продолжает существовать, ликвидация ОХГ в результате реорганизации в командитное общество (ГмбХ и Со. КГ) сохраняет юридическую значимость.»

Данный пример вызывает недоумение, поскольку обложенная по ставке подоходного налога с физических лиц прибыль юридического лица рано или поздно будет распределена в виде дивидендов, а, следовательно,- обложена подоходным налогом с физических лиц вторично.

Пример №2.

«Ц-ГмбХ находится в Германии и осуществляет торговлю с различными иностранными фирмами, расположенными в различных странах. Поскольку Ц-ГмбХ не имеет налоговых постоянных представительств в этих странах, ее прибыль от торговли подлежит налогообложению в Германии по ставке 25%. С тем, чтобы избежать немецкого налогообложения, Ц-ГмбХ учреждает в Люксембурге стопроцентное дочернее общество Ц-СА и осуществляет дальнейшую торговлю с иностранными фирмами только через Ц-СА. Прибыль от этих торговых операций возникает только у Ц-СА и облагается налогом в Люксембурге по ставке 5%. Немецкое налоговое ведомство может рассматривать Ц-СА в соответствии с §42 как «почтовый ящик» Ц-ГмбХ, созданный исключительно с целью избежания немецкого налога на прибыль, поскольку до создания Ц-СА общество Ц-ГмбХ осуществляло торговлю напрямую, и для включения в этот оборот дочернего общества в Люксембурге отсутствовали объяснимые экономические (деловые) причины. В этом случае налоговое ведомство затребует от Ц-ГмбХ финансовую документацию общества Ц-СА. Прибыль, возникшая в Люксембурге, будет без учета существования ЦСА облагаться налогом в Германии. При этом Ц-СА, тем не менее, продолжит существование в Люксембурге и будет облагаться люксембургским налогом на прибыль по ставке 5%. Таким образом, одна и та же прибыль будет облагаться налогом в обеих странах. Тот факт, что немецкие налоговые органы применили § 42, не имеет никакого значения для Люксембурга.»

В данном примере на факт двойного налогообложения указывают сами авторы.

Однако, как следует из анализа зарубежной литературы, подобные действия налоговых органов отнюдь не всегда находят поддержку в судах, примером чему является, в частности, дело *DublinDocks*¹², суть которого состоит в следующем. Германская компания создала

¹² Prebble J. and others. *Abus de Droit and the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law: A Comparison of the Laws of Seven Jurisdictions and the European Community.* (Раздел «Section 42(1) of the Abgabenordnung (German

дочернюю компанию в Международном финансовом центре в Дублине, где для компаний-резидентов была предусмотрена пониженная ставка налога на прибыль 10%. Единственной задачей этой ирландской дочерней компании было инвестирование капитала, получаемого от германской компании – акционера. У дочерней компании не было офисов и служащих, хотя был собственный совет директоров, который собирался в Ирландии и определял инвестиционную политику. Однако инвестициями управляла другая ирландская компания, у которой были офисы и служащие, и которая оказывала те же услуги другим инвестиционным компаниям. Германские налоговые органы усмотрели в создании ирландской дочерней компании предусмотренное параграфом 42 злоупотребление правовыми конструкциями и в целях налогообложения вменили всю заработанную этой компанией прибыль непосредственно германской материнской компании. Компания обжаловала это решение и добилась частичного удовлетворения своих требований в первой инстанции. Суд указал, что параграф 42 подлежит применению, поскольку имело место злоупотребление правовыми конструкциями, в пользу чего свидетельствуют факты. Но суд также указал, что налоговая база может быть уменьшена на сумму коммерческих затрат, понесенных в Ирландии. Параграф 42 позволял не принимать во внимание лишь создание дочерней компании, но не затраты, которые материнская компания фактически понесла в Ирландии через дочернюю компанию или иным образом.

Федеральный Финансовый Суд не согласился с мотивировкой нижестоящего суда и постановил, что создание ирландской дочерней компании не было злоупотреблением правовыми конструкциями, предусмотренным параграфом 42. Здесь мотивировка основывалась на отношении между германским режимом контролируемых иностранных корпораций (режим КИК) и параграфом 42. Суд указал, что наличие режима КИК, предусмотренного для таких случаев, исключает дополнительное применение общих правил, направленных на борьбу с уходом от налогообложения. Германский режим КИК был установлен для борьбы со схемами ухода от налогообложения с созданием в низконалоговых странах пассивных корпораций, не осуществляющих активной предпринимательской деятельности. Суд пришел к выводу о том, что с учетом цели установления режима КИК сам по себе факт получения пассивной дочерней компанией прибыли в низконалоговой стране не означает злоупотребление правовыми конструкциями, предусмотренное параграфом 42. Для применения параграфа 42 недостаточно, чтобы компания была просто пассивной. Она

должна быть не более чем просто «почтовым ящиком», почти не осуществляющим какой бы то ни было деятельности, активной или пассивной. Рассматриваемая компания не была таковой, поскольку совет директоров принимал основные инвестиционные решения. Таким образом, в данном случае параграф 42 не подлежит применению.

Принимая во внимание вышеизложенное, в целях противодействия злоупотреблению правом со стороны налоговых органов и обеспечения единообразия правоприменительной практики представляется целесообразным закрепить в тексте НК норму, в соответствии с которой корректировка налоговых обязательств в случае злоупотребления правом со стороны налогоплательщика не должна приводить к доначислению налогов в большем размере по сравнению с тем, который был бы уплачен налогоплательщиком, если бы злоупотребления правом не было.

Пункт 4 статьи 54.3 призван распространить на случаи злоупотребления правом нормы пп.3 п.1 ст.111 НК, предусматривающие освобождение налогоплательщика от ответственности за налоговое правонарушение в случае, если в своих действиях он руководствовался письменными разъяснениями финансового или налогового органа. Такая необходимость обусловлена тем, что в соответствии с законопроектом злоупотребление правом не является налоговым правонарушением, а, следовательно,- норма пп.3 п.1 ст.111 НК к ним не применима.

Пункт 5 статьи 54.3 предусматривает распространение на случаи доначисления налога при установлении факта злоупотребления правом норм статьи 105.18 НК о праве контрагента налогоплательщика на симметричные корректировки при доначислении налогоплательщику налога по контролируемым сделкам. Смысл этой нормы состоит в исключении двойного налогообложения и противодействии злоупотреблению правом со стороны налоговых органов.

Пункт 6 статьи 54.3 в совокупности с п.4 статьи 54.2 направлен на разграничение институтов признания сделки недействительной и злоупотребления правом со стороны налогоплательщика. Как отмечалось в комментарии к п.4 статьи 54.2, основное различие между этими институтами состоит в том, что при совершении недействительных сделок фактические отношения сторон не соответствуют их юридическому оформлению, тогда как при злоупотреблении правом такого несоответствия обычно нет, а потому санкции по делам о злоупотреблении правом не применяются. Исключение составляют случаи, когда несоответствие фактических отношений сторон их юридическому оформлению подозревается, но не доказано. Примером такой ситуации может быть следующее дело, рассмотренное в Постановлении Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.09.2010 по делу № А14-3321/2010/100/28.

Налогоплательщик (дочернее ОАО «Газпроектинжиниринг») заключил ряд договоров финансовой аренды, по условиям которых лизингодатель (ООО «Лизинг-Финанс») обязывался приобрести в свою собственность выбранное лизингополучателем (налогоплательщиком) имущество у определенного лизингополучателем продавца, и передать его лизингополучателю в качестве предмета лизинга. Приобретенное лизингодателем имущество впоследствии частично было передано в собственность лизингополучателя в связи с окончанием срока действия ряда договоров лизинга. По результатам контрольных мероприятий налоговой инспекцией сделан вывод о том, что налогоплательщик в период совершения спорных сделок располагал достаточными средствами для самостоятельного приобретения в собственность имущества, бывшего предметом сделок. Так, инспекцией установлено, что в период совершения спорных операций налогоплательщик направлял свободные денежные средства на покупку депозитных сертификатов у филиала ЗАО «Газэнергопромбанк» и в то же время нес экономически необоснованные расходы в связи с финансовой арендой имущества. В отличие от налогоплательщика лизингодатель (ООО «Лизинг-Финанс») не располагал собственными средствами для оплаты имущества, в дальнейшем передаваемого в лизинг (так как был типичной «однодневкой», лишенной каких бы то ни было активов), в связи с чем использовал для этих целей заемные средства. При этом за исполнение ООО «Лизинг-Финанс» (заемщиком) всех обязательств по кредитным договорам ответственность перед банком нес лизингополучатель в качестве поручителя. То есть налогоплательщик получал в финансовую аренду имущество, «обремененное» своим же договором поручительства.

В данном случае договор лизинга, скорее всего, был мнимой сделкой, и средства, уплаченные лизингодателю, с высокой степенью вероятности должны были вернуться к лизингополучателю после их обналичивания. Однако в отсутствие доказательств такого предположения применение санкций, на наш взгляд, не оправдано, и должны применяться нормы, направленные на противодействие злоупотреблению правом.

С другой стороны, при наличии доказательств мнимого или фиктивного характера сделки нормы о злоупотреблении правом не должны применяться, поскольку их применение освобождает налогоплательщика от ответственности за совершение налогового правонарушения.

Пункт 7 предлагаемой статьи регулирует соотношение ее норм со специальными нормами Налогового кодекса, направленными на противодействие уходу от налогообложения. Предлагается закрепить в этой статье общее правило разрешения правовых коллизий, в соответствии с которым в случае конкуренции между специальной и общей нормой приоритет имеет специальная. Установление данного правила позволит

сохранить в силе нормы НК, предусматривающие ответственность за такие формы злоупотребления правом как применение трансфертных цен и уход от налогообложения через контролируемые иностранные компании.

Поправки к отдельным пунктам статей 88, 100, 100.1 и 101 имеют целью включение в предмет налоговых проверок проверки наличия в действиях налогоплательщика фактов злоупотребления правом. В частности, предусмотрено, что выявленные по результатам проверки факты злоупотребления правом подлежат фиксации в акте налоговой проверки, рассматриваются в порядке, предусмотренном статьей 101 НК для дел о налоговых правонарушениях, и отражаются в решении о привлечении (либо об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Поправки к статье 106. По причинам, указанным в комментариях к пункту 4 статьи 54.2 и пункту 6 статьи 54.3, злоупотребление правом со стороны налогоплательщика не признается противоправным деянием, а, следовательно, – не подпадает под понятие налогового правонарушения. Меры, принимаемые к налогоплательщику в случае установления факта злоупотребления правом, ограничиваются доначислением налога и пени.

Поправки к Закону "О налоговых органах Российской Федерации". Как отмечалось в комментариях к пункту 2 статьи 54.1 решения, принимаемые в рамках налоговых правоотношений для защиты фискальных интересов государства, по общему правилу не должны затрагивать гражданско-правовых прав и обязанностей хозяйствующих субъектов.

Этому правилу противоречит абзац четвертый пункта 11 статьи 7 Закона "О налоговых органах Российской Федерации", который наделяет налоговые органы правом предъявлять в суде и арбитражном суде иски о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам сторонами, действовавшими умышленно. На практике эта норма почти не применяется, однако сохранение ее в силе недопустимо, учитывая предоставляемую ею налоговым органам возможность произвольно определять размер санкций за налоговое правонарушение. Ведь в случае взыскания в доход государства всего полученного по сделке размер санкций существенно превысит размер санкций, которые могли бы быть наложены по налоговому законодательству (20-40% от недоплаченного налога). Исходя из этого, представляется целесообразным признать утратившим силу абзац четвертый пункта 11 статьи 7 Закона "О налоговых органах Российской Федерации".

4 Текст законопроекта

Проект

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН

О ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ В ЧАСТЬ ПЕРВУЮ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И ЗАКОН РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ "О НАЛОГОВЫХ ОРГАНАХ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ"

Статья 1. Внести в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 1998, N 31, ст. 3824; 1999, N 28, ст. 3487; 2003, N 22, ст. 2066; 2005, N 45, ст. 4585; 2006, N 31, ст. 3436; 2008, N 48, ст. 5519; 2010, N 31, ст. 4198; N 45, ст. 5752; N 49, ст. 6420; 2011, N 27, ст. 3873; N 47, ст. 6611; N 49, ст. 7014; 2012, N 27, ст. 3588; N 31, ст. 4333; 2013, N 9, ст. 872; N 26, ст. 3207; N 30, ст. 4081; 2014, N 45, ст. 6157; 2015, N 1, ст. 15; N 10, ст. 1393; N 18, ст. 2616; 2016, N 18, ст. 2486) следующие изменения и дополнения:

1. Дополнить Кодекс статьями 54.1-54.3 следующего содержания:

«Статья 54.1. Изменение юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика для целей налогообложения

1. По результатам налоговых проверок налоговый орган вправе изменять юридическую квалификацию сделок и (или) статус и характер деятельности налогоплательщика для целей налогообложения.

Под изменением юридической квалификации сделок, статуса и характера деятельности налогоплательщика для целей налогообложения понимается, в частности, любое из следующих решений налогового органа:

1) признание сделок мнимыми или фиктивными в соответствии со статьей 54.2 настоящего Кодекса;

2) применение последствий установления факта злоупотребления налогоплательщиком правом, предусмотренных пунктом 3 статьи 54.3 настоящего Кодекса;

3) отказ в признании ранее принадлежавшего налогоплательщику специального статуса в налоговых отношениях, предусмотренного настоящим Кодексом (в частности, статуса участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов, участника регионального инвестиционного проекта, резидента территории опережающего социально-экономического развития или иного специального статуса);

4) отказ в признании ранее принадлежавшего налогоплательщику права применять специальные налоговые режимы;

5) отказ в признании ранее принадлежавшего налогоплательщику права на освобождение от обязанностей налогоплательщика по отдельным налогам.

2. Изменение юридической квалификации сделок или статуса и характера деятельности налогоплательщика для целей налогообложения не влечет соответствующих гражданско-правовых последствий.

Статья 54.2. Недействительность сделок в налоговых правоотношениях

1. Если сделка является или признается недействительной в отношениях, регулируемых гражданским законодательством, это не имеет значения для целей налогообложения постольку, поскольку сохраняются в силе ее экономические результаты. Это правило применяется, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

2. В целях налогообложения не учитываются мнимые сделки, под которыми для целей настоящего Кодекса понимаются сделки, совершенные лишь для вида, без намерения фактически их исполнять.

3. В целях налогообложения не учитываются притворные сделки, под которыми для целей настоящего Кодекса понимаются сделки, которые совершены с целью прикрыть другие сделки, в том числе сделки на иных условиях. В случае установления в ходе налоговой проверки факта совершения налогоплательщиком притворной сделки, налоговый орган производит корректировку налоговой базы и суммы налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком, исходя из условий сделки, которую стороны фактически исполняли.

4. Пока не доказано обратное предполагается, что форма сделки соответствует ее фактическим отношениям сторон.

Статья 54.3. Злоупотребление правом со стороны налогоплательщика

1. Злоупотребление правом со стороны налогоплательщика (злоупотребление налогоплательщиком правом) имеет место, если избранный налогоплательщиком юридический способ достижения своих экономических целей не имеет разумного экономического обоснования и продиктован исключительно или преимущественно целью получения не предусмотренной законом налоговой выгоды.

[Вариант пункта 1, при котором возможность его распространения на злоупотребления путем дробления (создания, реорганизации) юридических лиц не является бесспорной: 1. Злоупотребление правом со стороны налогоплательщика (злоупотребление налогоплательщиком правом) имеет место, если избранный налогоплательщиком вариант юридического оформления экономических операций не имеет разумного экономического

обоснования и продиктован исключительно или преимущественно целью получения не предусмотренной законом налоговой выгоды.]

2. Под налоговой выгодой для целей настоящей статьи понимается уменьшение размера подлежащих уплате налогов вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

3. В случае установления в ходе налоговых проверок факта злоупотребления налогоплательщиком правом налоговый орган производит корректировку налоговой базы и суммы налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком, так, как если бы он избрал разумный (экономически целесообразный) способ достижения соответствующих экономических целей.

Корректировка, предусмотренная настоящим пунктом, должна учитывать суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиком при избранном им способе достижения своих экономических целей, и не может иметь своим следствием доначисление налогов в большем размере по сравнению с тем, который был бы уплачен налогоплательщиком, если бы он избрал разумный (экономически целесообразный) способ достижения соответствующих экономических целей.

4. Злоупотребление налогоплательщиком правом отсутствует, если при выборе юридического способа достижения своих экономических целей налогоплательщик выполнял письменные разъяснения о порядке исчисления, уплаты налога или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данные ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых предполагается злоупотребление налогоплательщиком правом, независимо от даты издания такого документа), и (или) выполнение налогоплательщиком мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга. Настоящий пункт не применяется в случае, если указанные письменные разъяснения, мотивированное мнение налогового органа основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком.

5. Лица, являющиеся другими сторонами сделок, в отношении которых налогоплательщику доначислен налог при установлении факта злоупотребления правом, вправе произвести симметричные корректировки своей налоговой базы и суммы налога на основе расчетов, произведенных налоговым органом при доначислении налога.

Предусмотренные настоящим пунктом симметричные корректировки осуществляются в порядке, аналогичном предусмотренному подпунктом 1 пункта 2 и связанными с ним нормами статьи 105.18 настоящего Кодекса для осуществления симметричных корректировок по контролируемым сделкам. При этом полномочия, закрепленные подпунктом 1 пункта 2 и связанными с ним нормами статьи 105.18 настоящего Кодекса за федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, за исключением случаев, предусмотренных настоящим пунктом, осуществляет налоговый орган, принявший решение о доначислении налога при установлении факта злоупотребления налогоплательщиком правом. Форма и порядок выдачи уведомлений о возможности симметричных корректировок, о необходимости обратных корректировок, а также форма и порядок принятия решений по результатам рассмотрения заявления о выдаче уведомления о возможности симметричных корректировок в случаях, предусмотренных настоящим пунктом, утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

6. Настоящая статья не применяется в случае, если доказано, что избранный налогоплательщиком юридический способ достижения своих экономических целей не соответствует фактическому способу их достижения. [Вариант, соответствующий пункту 1 в альтернативной редакции: Настоящая статья не применяется в случае, если доказано, что избранный налогоплательщиком вариант юридического оформления экономических операций не соответствует фактическим отношениям их участников.] В этом случае применяются нормы статьи 54.2 настоящего Кодекса о мнимых и притворных сделках.

7. В случае, если конкретные формы злоупотребления правом подпадают под действие специальных норм настоящего Кодекса, направленных на противодействие им (включая нормы о налоговом контроле в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, о налогообложении прибыли контролируемых иностранных компаний), настоящая статья не применяется.»

2. В пункте 5 статьи 88 слова «налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах» заменить словами «налогового правонарушения, иного нарушения законодательства о налогах и сборах или факт злоупотребления налогоплательщиком правом».

3. В статье 100:

В пункте 1 абзац второй после слова «сборах» дополнить словами «и (или) фактов злоупотребления налогоплательщиком правом».

В подпункте 12 пункта 3 после слова «сборах» поставить запятую и дополнить словами «факты злоупотребления налогоплательщиком правом».

В пункте 3.1 после слова «сборах» поставить запятую и дополнить словами «факты злоупотребления налогоплательщиком правом».

4. В статье 100.1 пункт 1 после слова «правонарушениях» дополнить словами «и (или) фактах злоупотребления налогоплательщиком правом».

5. В статье 101:

Первое предложение пункта 1 после слова «сборах» дополнить словами «и (или) факты злоупотребления налогоплательщиком правом».

Подпункт 1 пункта 5 после слова «сборах» дополнить словами «и (или) допускало ли оно злоупотребление правом».

В первом абзаце пункта 6 слово «факта» заменить словом «фактов», после слова «сборах» поставить запятую и дополнить словами «злоупотребления налогоплательщиком правом».

Пункт 8 после второго абзаца дополнить новым абзацем третьим следующего содержания: «В случае, если по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки установлен факт злоупотребления налогоплательщиком правом, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства допущенного налогоплательщиком злоупотребления правом так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, указывается размер выявленной недоимки и соответствующих пеней.»

6. Статью 106 дополнить абзацем вторым следующего содержания: «Злоупотребление правом со стороны налогоплательщика противоправным деянием не является».

Статья 2. В Законе Российской Федерации от 21.03.1991 N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" (Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР, 1991, N 15, ст. 492; Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации, 1992, N 33, ст. 1912; N 34, ст. 1966; 1993, N 12, ст. 429; Собрание законодательства Российской Федерации, 1999, N 28, ст. 3484; 2002, N 1, ст. 2; N 22, ст. 2026; 2003, N 21, ст. 1957; 2004, N 27, ст. 2711; 2005, N 30, ст. 3101;

2006, N 31, ст. 3436; 2009, N 29, ст. 3599; 2010, N 48, ст. 6247; 2011, N 27, ст. 3873; 2014, N 14, ст. 1544) абзац четвертый пункта 11 статьи 7 признать утратившим силу.

Статья 3. Настоящий Федеральный закон вступает в силу с 1 января 2017 года.

ДЛЯ СПРАВКИ. Текст статей законов, в которые предлагаются изменения, с учетом предлагаемых изменений (исключаемый текст выделен зачеркиванием, включаемый – жирным шрифтом и подчеркиванием)

ЧАСТЬ ПЕРВАЯ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Статья 88. Камеральная налоговая проверка

5. Лицо, проводящее камеральную налоговую проверку, обязано рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогоплательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения, ~~и~~ иного нарушения законодательства о налогах и сборах **или факт злоупотребления налогоплательщиком правом**, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки в порядке, предусмотренном статьей 100 настоящего Кодекса.

Статья 100. Оформление результатов налоговой проверки

1. По результатам выездной налоговой проверки в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки.

В случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах **и (или) фактов злоупотребления налогоплательщиком правом** в ходе проведения камеральной налоговой проверки должностными лицами налогового органа, проводящими указанную проверку, должен быть составлен акт налоговой проверки по установленной форме в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки.

По результатам выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков в течение трех месяцев со дня составления справки о проведенной

выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки.

3. В акте налоговой проверки указываются:

1) дата акта налоговой проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку;

2) полное и сокращенное наименования либо фамилия, имя, отчество проверяемого лица (участников консолидированной группы налогоплательщиков). В случае проведения проверки организации по месту нахождения ее обособленного подразделения помимо наименования организации указываются полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения;

3) фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют;

4) дата и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки (для выездной налоговой проверки);

5) дата представления в налоговый орган налоговой декларации и иных документов (для камеральной налоговой проверки);

6) перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;

7) период, за который проведена проверка;

8) наименование налога, в отношении которого проводилась налоговая проверка;

9) даты начала и окончания налоговой проверки;

10) адрес места нахождения организации (участников консолидированной группы налогоплательщиков) или места жительства физического лица;

11) сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;

12) документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, **факты злоупотребления налогоплательщиком правом,** выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых;

13) выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи настоящего Кодекса, в случае если настоящим Кодексом предусмотрена ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах.

3.1. К акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, **факты злоупотребления налогоплательщиком правом,** выявленные в ходе проверки. При этом документы, полученные от лица, в отношении которого проводилась проверка, к акту проверки не

прилагаются. Документы, содержащие не подлежащие разглашению налоговым органом сведения, составляющие банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, а также персональные данные физических лиц, прилагаются в виде заверенных налоговым органом выписок.

Статья 100.1. Порядок рассмотрения дел о налоговых правонарушениях

1. Дела о выявленных в ходе камеральной или выездной налоговой проверки налоговых правонарушениях **и (или) фактах злоупотребления налогоплательщиком правом** рассматриваются в порядке, предусмотренном статьей 101 настоящего Кодекса. [...]

Статья 101. Вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки

1. Акт налоговой проверки, другие материалы налоговой проверки, в ходе которых были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах **и (или) факты злоупотребления налогоплательщиком правом**, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку. По результатам их рассмотрения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в пункте 6 статьи 100 настоящего Кодекса, принимается одно из решений, предусмотренных пунктом 7 настоящей статьи, или решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. Срок рассмотрения материалов налоговой проверки и вынесения соответствующего решения может быть продлен, но не более чем на один месяц. [...]

5. В ходе рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа:

1) устанавливает, совершало ли лицо, в отношении которого был составлен акт налоговой проверки (участник (участники) консолидированной группы налогоплательщиков), нарушение законодательства о налогах и сборах **и (или) допускало ли оно злоупотребление правом**;

2) устанавливает, образуют ли выявленные нарушения состав налогового правонарушения;

3) устанавливает, имеются ли основания для привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;

4) выявляет обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения, либо обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

6. В случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта **фактов** совершения нарушений законодательства о налогах и сборах, **злоупотребления налогоплательщиком правом** или отсутствия таковых руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении в срок, не превышающий один месяц (два месяца - при проверке консолидированной группы налогоплательщиков), дополнительных мероприятий налогового контроля.

В решении о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля излагаются обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения таких дополнительных мероприятий, указываются срок и конкретная форма их проведения.

В качестве дополнительных мероприятий налогового контроля может проводиться истребование документов в соответствии со статьями 93 и 93.1 настоящего Кодекса, допрос свидетеля, проведение экспертизы. [...]

8. В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей настоящего Кодекса, предусматривающих данные правонарушения, и применяемые меры ответственности. В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф.

В решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства, послужившие основанием для такого отказа. В решении об отказе в привлечении к ответственности за налоговые правонарушения могут быть указаны размер недоимки, если эта недоимка была выявлена в ходе проверки, и сумма соответствующих пеней.

В случае, если по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки установлен факт злоупотребления налогоплательщиком правом, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового

правонарушения излагаются обстоятельства допущенного налогоплательщиком злоупотребления правом так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, указывается размер выявленной недоимки и соответствующих пеней.

В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено решение, вправе обжаловать указанное решение, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган, а также наименование органа, его место нахождения, другие необходимые сведения.

В случае обнаружения в ходе налоговой проверки суммы налога, излишне возмещенной на основании решения налогового органа, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указанная сумма признается недоимкой по налогу со дня фактического получения налогоплательщиком средств (в случае возврата суммы налога) или со дня принятия решения о зачете суммы налога, заявленной к возмещению (в случае зачета суммы налога).

Статья 106. Понятие налогового правонарушения

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность.

Злоупотребление правом со стороны налогоплательщика противоправным деянием не является.

ЗАКОН "О НАЛОГОВЫХ ОРГАНАХ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ"

Статья 7. Налоговым органам предоставляется право:

[...]

11. Предъявлять в суде и арбитражном суде иски:

о ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством Российской Федерации;

о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;

~~о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам;~~

о взыскании сумм задолженности по процентам, начисленным на реструктурированную задолженность по федеральным, региональным и местным налогам и сборам в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации.

5 Анализ норм законодательства зарубежных стран, направленных на противодействие злоупотреблению правом в налоговых правоотношениях

И для России, и для многих других стран серьезную проблему создает обход налогоплательщиками требований налогового законодательства путями, формально не противоречащими закону (уход от налогообложения). В ряде стран налоговое законодательство содержит общую норму, направленную против ухода от налогообложения, которая призвана давать налоговым органам возможность бороться с этим явлением. Насколько актуально введение такой нормы в России?

5.1 Общие сведения

Наличие в налоговом законодательстве общей нормы, направленной против ухода от налогообложения, не является общепринятой практикой. И применительно к тем странам, где такая норма принята, нельзя говорить о существовании какой-либо широко распространенной единообразной модели.

В то же время в последние годы наблюдается рост интереса к такой норме как средству борьбы с уходом от налогообложения и рост числа стран, принявших такую норму.

Общая норма, направленная против ухода от налогообложения, часто предполагает рассмотрение не только формы операции, но и ее содержания (цели, намерения), соответствия не только буквальному смыслу налогового законодательства, но и его духу (цели, намерению законодателя). Поэтому введение общей нормы и внесение в нее изменений могут быть тесно связаны с судебной практикой, касающейся ухода от налогообложения, и сильно зависеть от того, как складывается эта практика.

Законодательство государства может не содержать общей нормы, направленной против ухода от налогообложения, однако существенную роль в борьбе с этим явлением могут играть суды. Или же общая норма может быть принята, но не иметь существенного значения для судебной практики.

Вряд ли правильно утверждать, что законодательно установленная общая норма является заведомо лучшим средством борьбы с уходом от налогообложения, чем судебная доктрина (общий подход, выработанный судебной практикой), или наоборот. По-видимому, оба решения в равной степени способны создавать неопределенность для налогоплательщиков. В случае с судебной доктриной эта неопределенность зачастую возникает потому, что формирование доктрины немало зависит от мнений отдельных судей и она может быть относительно просто переформулирована вышестоящими судами. Законодательная общая норма зачастую вносит ясности не больше, чем судебная, поскольку с необходимостью формулируется широко с целью охватить широкий спектр возможных

операций налогоплательщиков. Законодательный акт опять-таки неизбежно толкуется судами, что может влечь непредвиденные сложности и непредусмотренные последствия, создающие неопределенность для налогоплательщиков. Однако при этом преимуществом законодательной общей нормы может считаться то, что ее концептуальную задачу определяют избираемые парламентарии, а не судьи¹³ (р. 5).

Посредством общей нормы государство обычно пытается решить как минимум одну из следующих задач¹⁴ (pp. 10-11):

- законодательно оформить выработанные судами правила определения того, что представляет собой уход или злоупотребление;
- взять на прицел операции, которые могут соответствовать техническому толкованию закона, но при этом приносят налоговые выгоды, которые представляются не входившими в намерение законодателя или не соответствующими духу закона;
- определить, в чем заключается искусственная схема, операция или организация, которая была задумана для извлечения налоговой выгоды;
- предусмотреть проведение того или иного вида анализа содержания или цели для определения легитимности операции;
- обеспечить налоговые органы механизмом, позволяющим переквалифицировать или не принимать во внимание операцию либо иным образом исключать получение от нее налоговых выгод;
- предусмотреть возможность наложения денежных санкций в случаях выявления нарушений;
- обеспечить налогоплательщику восстановительную меру освобождения (*reconstructive relief*), чтобы уплате подлежала только новая сумма налога или санкций, определенная налоговым органом (т.е. чтобы не происходило двойного налогообложения операции в одном государстве), хотя это не обязательно обеспечит такого рода меру в случае с трансграничной операцией.

В аналитической литературе¹⁵ (р. 10) приводится примерная общая норма, направленная против ухода от налогообложения. Обращается внимание на ее обобщенность и упрощенность. Эта примерная общая норма не учитывает индивидуальные обстоятельства

¹³ PWC. General anti-avoidance rules: What are the key elements to a balanced approach? Tax Controversy and Dispute Resolution Alert. June 4, 2012 <http://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-controversy-dispute-resolution/assets/pwc-general-anti-avoidance-rules.pdf>

¹⁴ Ernst & Young. *GAAR rising. Mapping tax enforcement's evolution*. February 2013 [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Mapping_tax_enforcement%E2%80%99s_evolution/\\$FILE/GAAR.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Mapping_tax_enforcement%E2%80%99s_evolution/$FILE/GAAR.pdf)

¹⁵ Waerzeggers, Christophe and Cory Hillier, 2016, "Introducing a general anti-avoidance rule (GAAR)—Ensuring that a GAAR achieves its purpose," Tax Law IMF Technical Note 2016/1, IMF Legal Department <http://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1601.pdf>

никакой конкретной налоговой системы. При принятии общей нормы какой-либо конкретной страной нужно учитывать особенности правовой традиции и системы, в том числе любые конституционные ограничения, а также политико-административное устройство и направления налоговой политики соответствующей страны.

«Схемы ухода от налогообложения

(1) Настоящая статья применяется в случаях, когда налоговый орган удостоверился в том, что:

(a) была организована или реализована (некоторая) схема;

(b) (некоторое) лицо получило налоговую выгоду в связи с этой схемой; и

(c) учитывая содержание этой схемы, можно заключить, что лицо или одно из лиц [так в оригинале; вероятно, имеется в виду одно лицо или большее количество лиц], организовавших или реализовавших схему, сделали это с единственной или доминирующей целью обеспечения лицу, указанному в подпункте (b), возможности получить налоговую выгоду.

(2) Несмотря ни на какие положения настоящего Закона, когда применяется настоящая статья, налоговый орган может произвести перерасчет суммы налога, подлежащей уплате лицом, получившим налоговую выгоду, как если бы схема не была организована или реализована либо как если бы вместо организации или реализации этой схемы была организована или реализована разумная альтернатива ей, и вправе произвести компенсирующие корректировки суммы налога, подлежащей уплате любым иным лицом, затронутым схемой.

(3) При перерасчете или корректировке суммы налога в соответствии с настоящей статьей налоговый орган обязан издать официальное определение, приводящее в исполнение перерасчет или корректировку.

(4) Официальное определение, предусмотренное пунктом (3), должно быть направлено в течение 5 лет с последнего дня финансового года, к которому относится перерасчет или корректировка.

(5) В настоящей статье:

«схема» распространяется на любой образ действий, соглашение, построение, взаимопонимание, обещание, план, предложение или предприятие (начинание) независимо от того, выражены ли они прямо или подразумеваются и существует ли возможность обеспечения их принудительного исполнения;

«налоговая выгода» означает:

(a) уменьшение суммы налога, подлежащей уплате, в частности вследствие вычета из налоговой базы или суммы налога, зачета или скидки;

(b) отсрочку обязанности по уплате налога;

(c) любое иное преимущество, возникающее вследствие задержки уплаты налога; или

(d) что-либо, вследствие чего:

- (некоторая) сумма валового дохода становится изъятой из режима налогообложения или не подлежащей налогообложению по иным причинам;
- (некоторая) сумма, которая иначе подлежала бы налогообложению, не облагается налогом».

В той же работе приводится пример, хорошо иллюстрирующий сложность разграничения допустимого налогового планирования и ухода от налогообложения, подлежащего пресечению с помощью общей нормы, направленной против этого явления¹⁶ (pp. 4-7), текст которой приведен выше.

Компания А продает в розницу мыло в стране А, а Компания Б продает в розницу мыло в стране Б.

Каждая из этих компаний покупает мыло по 50 долл. за коробку (100 брусков) у местного производителя, и эта продукция может затем продаваться для удовлетворения спроса на местном рынке по розничной цене 80 долл. за коробку. Таким образом, ожидается, что каждая из указанных компаний получит хозяйственную выгоду в сумме 30 долл. за коробку при продаже своего мыла.

Рынки мыла в Стране А и Стране Б практически одинаковы в части как спроса и предпочтений, так и розничной цены. Компания А и Компания Б продают в розницу каждая практически одинаковое небрендируемое мыло.

Страна А и Страна Б установили каждая режим налогового стимулирования международного экспорта. Ни один из этих режимов не содержит каких-либо специальных положений, призванных препятствовать недобросовестному пользованию режимом и способствовать реализации политического намерения допускать установленное режимом изъятие лишь для подлинных (неискусственных) экспортных схем.

Предположим, что Компания А и Компания Б должны были стать участниками следующей схемы:

- Компания А соглашается продавать (экспортировать) имеющееся у нее мыло Компании Б по 79 долл. за коробку (в соответствии с принципами трансфертного ценообразования);

¹⁶ Waerzeggers, Christophe and Cory Hillier, 2016, "Introducing a general anti-avoidance rule (GAAR)—Ensuring that a GAAR achieves its purpose," Tax Law IMF Technical Note 2016/1, IMF Legal Department <http://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1601.pdf>

- Компания Б также соглашается продавать (экспортировать) имеющееся у нее мыло Компании А по 79 долл. за коробку;
- Компания А затем продает мыло, приобретенное у Компании Б, розничным покупателям в Стране А по 80 долл. за коробку;
- Компания Б затем продает мыло, приобретенное у Компании А, розничным покупателям в Стране Б по 80 долл. за коробку.

Хозяйственное и налоговое положение Компании А и Компании Б подытожено в приведенной ниже в Таблице 3.

Таблица 3 – Операции

	Компания А	Компания Б	Замечания
Операция 1: Первоначальная продажа на экспорт			
Экспортная цена	79	79	(цена при продаже Компанией А Компании Б и наоборот)
Расходы	(50)	(50)	(цена при покупке у местного производителя)
Выгода	29 (хозяйственная) 0 (облагаемая)	29 (хозяйственная) 0 (облагаемая)	Хозяйственная выгода защищена от налогообложения изъятием для экспорта
Операция 2: Последующая розничная продажа			
Розничная цена	80	80	(цена при продаже местным розничным покупателям)
Расходы	(79)	(79)	(цена при покупке Компанией А у Компании Б и наоборот)
Выгода	1 (хозяйственная) 1 (облагаемая)	1 (хозяйственная) 1 (облагаемая)	Хозяйственная выгода в сумме 1 облагается налогом при продаже импортируемой продукции на отечественном рынке
Итоговая выгода (от операций 1 и 2)	30 (хозяйственная) 1 (облагаемая)	30 (хозяйственная) 1 (облагаемая)	
Гипотетически Если продукция лишь продается на отечественном рынке без первоначального экспорта...			
Розничная цена	80	80	(цена при продаже местным розничным покупателям)
	(50)	(50)	(цена при покупке у местного производителя)
Выгода	30 (хозяйственная) 30 (облагаемая)	30 (хозяйственная) 30 (облагаемая)	Хозяйственная выгода в сумме 30 облагалась бы налогом при продаже продукции лишь на отечественном рынке без ее экспорта

На основании приведенных в таблице данных было бы разумно ожидать, что условия примерной нормы, направленной против ухода от налогообложения, удовлетворялись бы по следующим причинам:

1) отношения между Компанией А и Компанией Б создают схему. Причем дело обстоит именно так независимо от того, задокументированы ли эти отношения официально или же попросту принимают форму устной договоренности или взаимопонимания, если определение «схемы» столь широко, что охватывает любой образ действий, договоренность или взаимопонимание, как выраженные прямо, так и подразумеваемые, и независимо от наличия возможности обеспечения принудительного исполнения;

2) налицо «налоговая выгода», связанная со схемой. Наличие «налоговой выгоды» в соответствии с определением следует признать из-за наличия отношений (схемы), приводящих к тому, что некоторая сумма валовой прибыли оказывается доходом, изъятым из режима налогообложения, или к тому, что некоторая сумма, которая иначе подлежала бы налогообложению, не облагается налогом. В любом случае можно разумно полагать, что соответствующая налоговая выгода возникла в результате схемы, в частности если принять во внимание (если это окажется необходимым) что соответствующий налогоплательщик разумно сделал бы в отсутствие этой схемы (т.е. в соответствующей гипотетической ситуации). Разумная гипотетическая ситуация при таких обстоятельствах (как показано в вышеприведенной таблице) была бы такова, что налогоплательщик продавал бы приобретенную у производителя продукцию на отечественном рынке, не предпринимая промежуточной меры – продажи этой продукции за рубеж с целью воспользоваться предусмотренным для экспорта изъятием. Такую гипотетическую ситуацию следует считать разумной, поскольку Компания А и Компания Б в конце концов продают практически одинаковую продукцию каждая на своем отечественном рынке;

3) было бы разумно заключить, что единственной или доминирующей целью соответствующего налогоплательщика при организации или реализации схемы было получение налоговой выгоды, поскольку:

- способ реализации схемы заключается во взаимном экспорте практически одинакового мыла. То обстоятельство, что продукция, обмениваемая (или взаимно экспортируемая) Компанией А и Компанией Б, практически одинакова, дает основание усматривать искусственность или надуманность схемы;
- далее, можно говорить о расхождении между формой и содержанием схемы. По форме эта схема представляет собой экспорт продукции между Компанией А и Компанией Б, тогда как о содержании схемы можно сказать, что оно заключается в продаже продукции внутри страны при такой организации операции, в результате

которой подавляющая часть хозяйственной выгоды от продажи этой продукции защищается от налогообложения предусмотренным для экспорта изъятием;

- достигаемый с помощью схемы результат заключается, таким образом, в защите от налогообложения подавляющей части хозяйственной выгоды от продажи продукции благодаря использованию предусмотренного для экспорта изъятия (т.е. результат – изъятая из режима налогообложения выгода на сумму 29 долл. за коробку из общей хозяйственной выгоды на сумму 30 долл. за коробку). Это можно сравнить с результатом, которого можно было бы разумно ожидать, если бы эта продукция просто продавалась на отечественном рынке без промежуточного шага по ее «экспорту»: вся хозяйственная выгода от продажи этой продукции облагалась бы налогом (т.е. облагаемая выгода и хозяйственная выгода равнялись бы 30 долл. за коробку).

Вышеизложенное показывает один из ключевых результатов наблюдений при определении того, указывают ли соответствующие соображения на какую-либо единственную или доминирующую цель налогоплательщика, организующего данную схему для получения налоговой выгоды. В связи с этим вывод, что единственной или доминирующей целью Компании А или Компании Б при организации экспортной схемы было получение налоговой выгоды:

- не должен делаться *просто* на основании наличия намерения воспользоваться изъятием для экспорта (которое специально предусмотрено в налоговом законодательстве как Страны А, так и Страны Б);
- *но* делается потому, что Компания А и Компания Б предпринимали надуманные или искусственные шаги для защиты от налогообложения подавляющей части хозяйственной выгоды от того, что было, по сути, продажей продукции внутри страны путем такой организации операции, которая использовала налоговое изъятие для экспорта, и делали они это таким способом, который объективно показывал наличие доминирующей цели получить налоговую выгоду.

Общая норма, направленная против ухода от налогообложения, не должна предполагать обязанность налогоплательщика действовать таким образом, чтобы уровень налогообложения всегда оказывался максимальным, когда фактически имевший место образ действий может объясняться обычными коммерческими причинами.

Теперь представим ситуацию, отличающуюся от ситуации в приведенном выше примере тем, что:

- Компания А подлинно экспортировала имеющееся у нее мыло Компании Б (без соответствующего импорта от Компании Б) (вариант 1); либо
- Компания А экспортировала имеющееся у нее мыло Компании Б с соответствующим импортом от Компании Б некоторой иной продукции (например, чистящих средств) для последующей дистрибуции и продажи для удовлетворения разных потребностей рынка (вариант 2).

В каждом из этих вариантов, при отсутствии дополнительных обстоятельств, применять общую норму, направленную против ухода от налогообложения, не было бы разумно по следующим причинам:

- решение Компании А экспортировать мыло, а не продавать его на отечественном рынке не должно само по себе служить основанием для обращения к общей норме, направленной против ухода от налогообложения (особенно с учетом того, что изъятие из режима налогообложения для экспорта специально предусмотрено в налоговом законодательстве Страны А). В связи с этим общая норма не должна применяться, когда форма схемы не расходится с ее содержанием в том смысле, что Компания А осуществляет подлинный экспорт; и
- далее, при варианте 2, продукция, являющаяся объектом схемы взаимного экспорта, существенно различается и предназначается для удовлетворения точно определенных рыночных и коммерческих потребностей, так что даже если можно было бы установить получение «налоговой выгоды», нельзя было бы разумно заключить, что единственной или доминирующей целью Компании А при организации или реализации экспортной схемы было получение налоговой выгоды в виде изъятия для экспорта. Точнее, избранный Компанией А образ действий, даже при признании его мотивированным желанием воспользоваться изъятием для экспорта, также может быть объяснен обычными коммерческими соображениями, так что нельзя было бы разумно считать, что эти налоговые преимущества являются «единственной или доминирующей целью» организации или реализации экспортной схемы.

Однако ситуация осложняется, если фактические обстоятельства мало отличаются от описанных в первоначальном примере. Например, Компания А экспортирует имеющееся у нее мыло Компании Б с соответствующим импортом от Компании Б мыла с иными характеристиками (например, запахом, составляющими, упаковкой).

При таких обстоятельствах решение о том, должна ли применяться общая норма, направленная против ухода от налогообложения, будет зависеть, как правило, от силы имеющихся доказательств для установления объективных фактов, из которых можно было

бы заключить, что разумное лицо пришло бы к выводу, что «доминирующей целью» Компании А (или иного лица, организовавшего или реализовавшего схему) было обеспечение Компании А возможности получить какую-либо выявленную налоговую выгоду. Это может зависеть от того, насколько убедительными были такие объективные свидетельства для установления того, что схема могла объясняться также обыкновенными коммерческими соображениями (например, насколько различия между соответствующим мылом были значимы для разных рынков в Стране А и Стране Б).

Целесообразно обратить внимание на следующие вопросы, связанные с администрированием общей нормы, направленной против ухода от налогообложения¹⁷ (pp. 6-7)¹⁸:

- санкции. Налоговым органам некоторых стран предоставлена возможность налагать административные штрафы за недоплату, связываемую со схемой, к которой применяется общая норма. Размер таких штрафов в разных странах различен. Например, в Австралии возможно наложение штрафа в размере 50 %, а в Новой Зеландии размер штрафа может достигать 100 %. Следует ли вообще налагать штрафы? Доклад по вопросам введения общей нормы в Великобритании [GAAR Study. Report by Graham Aarson QC, 11 November 2011] (доклад Аарсона), хотя и отмечает значительный сдерживающий эффект штрафов, не рекомендует их введение в Великобритании, поскольку «такие положения можно рассматривать как создающие непреодолимое искушение для налоговой службы (HMRC) не столько пользоваться общей нормой, направленной против ухода от налогообложения, по назначению, как щитом, сколько применять ее как оружие [p. 39]»;
- консультативный совет по применению общей нормы, направленной против ухода от налогообложения. От налоговых органов некоторых стран требуется обращаться в связи со схемой, к которой они желают применить общую норму, в административный экспертный комитет, который рассматривает эту схему и выносит заключения относительно применимости общей нормы. В Австралии и Канаде такой консультативный совет не имеет законодательной базы, играет совещательную роль,

¹⁷ PWC. General anti-avoidance rules: What are the key elements to a balanced approach? Tax Controversy and Dispute Resolution Alert. June 4, 2012 <http://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-controversy-dispute-resolution/assets/pwc-general-anti-avoidance-rules.pdf>

¹⁸ HM Revenue and Customs (HMRC) General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance. (Approved by the Advisory Panel with effect from 30 January 2015.) Part A – purpose and status of the guidance, Part B – summary of what the GAAR is designed to achieve and how it operates to achieve it, Part C – specific points
https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/399270/2__HMRC_GAAR_Guidance_Parts_A-C_with_effect_from_30_January_2015_AD_V6.pdf

и его общая задача заключается в обеспечении общего стандарта для применения общей нормы налоговой службой. В Великобритании законодательно закреплена обязанность налоговой службы и суда «принимать во внимание» мнение консультативного совета о применимости общей нормы против злоупотреблений в каждом конкретном случае, однако требование следовать этим мнениям не предъявляется. Доклад Аарсона называет консультативный совет по применению общей нормы наряду с публикацией анонимизированных резюме его консультаций относительно общей нормы в качестве одной из основных гарантий при введении общей нормы. Австралийский консультативный совет имеет смешанный состав, в который входят «деловые и профессиональные люди, избранные благодаря своей способности давать квалифицированный и информированный совет, тогда как другие члены Совета являются высокопоставленными должностными лицами [налоговой службы]». Канадский совет состоит из высокопоставленных должностных лиц Канадской налоговой службы, министерства юстиции и министерства финансов. В Великобритании состав совета формируется налоговой службой из числа независимых экспертов;

- бремя доказывания. В большинстве случаев на налогоплательщика возлагается бремя доказывания того, что общая норма не должна применяться к соответствующей схеме либо по иным причинам является чрезмерной. Иначе обстоит дело, например, в Канаде, где, хотя налогоплательщик и несет бремя доказывания отсутствия операции, направленной на уход от налогообложения, к которой применялась бы общая норма, налоговая служба затем несет бремя доказывания наличия особого предусмотренного этой нормой элемента неправильного употребления и злоупотребления. Это требует от налоговой службы доказать, что схема приводит к некоторому неправильному использованию налогового положения или злоупотреблению им. Вообще, возложение бремени доказывания полностью на налоговые органы было бы проблематичным. Это не соответствовало бы присутствующему в большинстве налоговых кодексов принципу, согласно которому налогоплательщики обязаны сами определять подлежащую уплате ими или подлежащую возврату им сумму налога, тогда как налоговая служба выполняет проверочную функцию.

Кроме того, интересен вопрос о возможности получения налогоплательщиком, желающим воспользоваться той или иной схемой уменьшения налоговой нагрузки, предварительного заключения налоговой службы относительно того, распространяется ли на эту схему действие общей нормы, направленной против ухода от налогообложения.

Общая норма, направленная против ухода от налогообложения, может быть сформулирована кратко (как, например, в Германии и Франции), а может быть весьма длинной и содержаться в нескольких статьях, объединенных в часть законодательного акта (в ряде стран общего права).

5.2 Германия

В Германии общая норма (статья 42 Налогового кодекса) имеет следующую формулировку¹⁹:

«(1) Налоговое законодательство не может быть обойдено путем злоупотребления вариантами юридического оформления. При наличии фактического состава, предусмотренного положениями закона о конкретном налоге, служащими для предотвращения ухода от налогообложения, правовые последствия определяются согласно этим положениям. В иных случаях требование об уплате налога при наличии злоупотребления в смысле пункта 2 [настоящей статьи] возникает так же, как оно возникает при использовании варианта юридического оформления, соответствующего оформляемым хозяйственным операциям.

(2) Злоупотребление имеет место, если избирается несоответствующее юридическое оформление, которое по сравнению с соответствующим оформлением обеспечивает налогоплательщику или третьей стороне не предусмотренное законом налоговое преимущество. Это правило не применяется, если налогоплательщик докажет наличие у избранного оформления неналоговых оснований, которые заслуживают внимания при рассмотрении в контексте комплекса отношений в целом».

Кроме того, налоговое законодательство Германии содержит отдельную статью (статья 41 Налогового кодекса), посвященную недействительным юридическим операциям²⁰:

«(1) Если юридическая операция является или становится недействительной, это не имеет значения для налогообложения постольку, поскольку участники тем не менее позволяют хозяйственному результату наступить и сохраняться. Это правило не применяется, если из налогового законодательства следует иное.

(2) Фиктивные операции и действия не имеют значения для налогообложения. Если посредством фиктивной операции маскируется иная юридическая операция, для налогообложения решающее значение имеет маскируемая юридическая операция».

¹⁹ Abgabenordnung (AO). § 42 Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_42.html

²⁰ Abgabenordnung (AO). § 41 Unwirksame Rechtsgeschäfte http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_41.html

5.3 Франция

Во Франции согласно общей норме (статья L64 Свода налоговых процедур) налоговые органы могут не принимать во внимание как представляющие собой злоупотребление правом²¹ любые фиктивные операции или²² любые операции, которые, «будучи направленными на получение преимущества (выгоды) от буквального применения положений или решений, в противоречии с целями, которые преследовали их авторы, не были инспирированы никаким иным мотивом, кроме избегания или уменьшения налоговой нагрузки, которую при нормальных условиях несло бы заинтересованное лицо, вследствие своего положения или своей фактической деятельности, если бы эти операции не были осуществлены»²³ (р. 44)²⁴.

5.4 США

Суды США на протяжении многих десятков лет боролись с уходом от налогообложения при отсутствии в законодательстве общей нормы, направленной против этого явления. Одним из первых наиболее значимых дел стало решенное Верховным Судом дело *Gregory v. Helvering* (1935), где рассматривался вопрос наличия у операции «экономического содержания». Судами США выработано несколько сходных с действующими во многих странах режимами общей нормы доктрин: приоритета содержания перед формой (*substance-over-form*), операции по шагам (*step transaction*), фиктивной операции (*sham transaction*), деловой цели (*business purpose*) и экономического содержания (*economic substance*). Эти доктрины частично накладываются друг на друга и на протяжении многих лет применялись разными судами несколько по-разному. Различия в толковании судами стали одной из причин, по которым доктрина экономического содержания получила законодательное закрепление. В 2010 г. в статью 7701 Свода законодательства США была введена подстатья «о», которая определяет доктрину экономического содержания как доктрину общего права, согласно которой не допускается получение определенных

²¹ Ernst & Young. *GAAR rising. Mapping tax enforcement's evolution*. February 2013 [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Mapping_tax_enforcement%E2%80%99s_evolution/\\$FILE/GAAR.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Mapping_tax_enforcement%E2%80%99s_evolution/$FILE/GAAR.pdf)

²² Livre des procédures fiscales - Article L64 <http://legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000020051914&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20160203&oldAction=rechCodeArticle&fastReqId=122247446&nbResultRech=1>

²³ Ernst & Young. *GAAR rising. Mapping tax enforcement's evolution*. February 2013 [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Mapping_tax_enforcement%E2%80%99s_evolution/\\$FILE/GAAR.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Mapping_tax_enforcement%E2%80%99s_evolution/$FILE/GAAR.pdf)

²⁴ Livre des procédures fiscales - Article L64 <http://legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000020051914&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20160203&oldAction=rechCodeArticle&fastReqId=122247446&nbResultRech=1>

налоговых выгод, если у операции нет экономического содержания или достаточной деловой цели²⁵ (п. 10). (Текст указанной подстатьи приводится в Приложении А).

5.5 Япония

Законодательство Японии не содержит общей нормы, направленной против ухода от налогообложения, однако некоторые подобные ей нормы присутствуют в трех статьях Закона о налоге с компаний. Статья 132 указанного закона содержит общую норму для компаний, акции которых не находятся в свободном обращении на рынке (например, компаний, более 50 % акций или внесенного капитала которых находятся во владении не более чем трех групп акционеров). Согласно этой норме налоговая служба может произвести перерасчет налогооблагаемого дохода налогоплательщика или подлежащей уплате суммы налога с компаний, если установит, что операция приводит к необоснованному (недолжному) уменьшению налоговой нагрузки. Подобная общая норма (статьи 132-2 и 132-3 указанного закона) применяется при реорганизациях компаний и операциях внутри группы компаний, на которую распространяется режим налоговой консолидации²⁶ (п. 11)²⁷.

5.6 Великобритания

Великобритания стала одной из последних стран, принявших к настоящему времени общую норму, направленную против ухода от налогообложения («против злоупотреблений»). Эта общая норма содержится в части 5 Закона о финансах 2013 г., включающей несколько статей. Часть 5, как объясняется в статье 206 (первой статье этой части), «действует с целью противодействия налоговым преимуществам, даваемым налоговыми схемами, направленными на злоупотребление». В статье 207 говорится о том, что означают выражения «налоговая схема» и «направленный на злоупотребление». Схема является «налоговой схемой», если, принимая во внимание все обстоятельства, было бы разумно заключить, что получение налогового преимущества было главной целью или одной из главных целей соответствующей схемы. Налоговая схема является «направленной на злоупотребление», если она является схемой, организация или реализация которой не могут разумно рассматриваться как разумный образ действий применительно к соответствующим налоговым положениям, принимая во внимание все обстоятельства. Приводится исчерпывающий перечень примеров обстоятельств, которые могут свидетельствовать о

²⁵ Ernst & Young. *GAAR rising. Mapping tax enforcement's evolution*. February 2013 [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Mapping_tax_enforcement%E2%80%99s_evolution/\\$FILE/GAAR.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Mapping_tax_enforcement%E2%80%99s_evolution/$FILE/GAAR.pdf)

²⁶ Ernst & Young. *GAAR rising. Mapping tax enforcement's evolution*. February 2013 [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Mapping_tax_enforcement%E2%80%99s_evolution/\\$FILE/GAAR.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Mapping_tax_enforcement%E2%80%99s_evolution/$FILE/GAAR.pdf)

²⁷ Corporation Tax Act (2015) http://www.sozeishiryokan.or.jp/corporation_tax/corporation_tax2015e.html

том, что схема является направленной на злоупотребление, с оговоркой: «однако в каждом случае лишь при условии, что можно разумно исходить из того, что такой результат не был ожидаемым результатом при введении соответствующих налоговых положений». То обстоятельство, что налоговая схема соответствует сложившейся практике, и налоговая служба на момент организации схемы изъявляет свое согласие с этой практикой, является примером обстоятельства, которое могло бы указывать на то, что соответствующая схема не является направленной на злоупотребление. Этот пример также не является исчерпывающим. Статья 209 предусматривает, что налоговым преимуществам, которые давала бы направленная на злоупотребление налоговая схема, должно оказываться противодействие путем произведения справедливых и разумных корректировок.

Положения вышеназванных статей принятой в Великобритании общей нормы, направленной против ухода от налогообложения, могут служить очередной иллюстрацией расплывчатости такого рода норм.

При этом статья 211 обязывает суд или квазисудебный административный орган (трибунал) при решении им какого-либо вопроса в связи с общей нормой против злоупотреблений принимать во внимание: (а) руководство налоговой службы об общей норме против злоупотреблений, которое было одобрено Консультативным советом по применению общей нормы против злоупотреблений (GAAR Advisory Panel) во время организации соответствующих налоговых схем; и (b) любое мнение указанного совета относительно соответствующей схемы.

Таким образом, большое значение может иметь указанное руководство налоговой службы. Оно включает части А (задача и статус руководства), В (обобщение того, для достижения чего предназначается общая норма против злоупотреблений, и как она действует для достижения этого), С (особые вопросы) и D (примеры). (Часть Е (процедурные вопросы применения общей нормы против злоупотреблений) не требует одобрения Консультативного совета по применению общей нормы против злоупотреблений, и потому суд может, но не обязан принимать ее во внимание²⁸ (A5)).

Однако части А, В и С также мало что проясняют. Часть же D содержит примеры, которые могут представлять значительный интерес.

(В Приложении Б приводится перевод части 5 Закона о финансах 2013 г., дополнения 43 (процедурные требования) к указанному закону и фрагментов из Руководства

²⁸ HM Revenue and Customs (HMRC) General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance. (Approved by the Advisory Panel with effect from 30 January 2015.) Part A – purpose and status of the guidance, Part B – summary of what the GAAR is designed to achieve and how it operates to achieve it, Part C – specific points https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/399270/2__HMRC_GAAR_Guidance_Parts_A-C_with_effect_from_30_January_2015_AD_V6.pdf

Королевской налогово-таможенной службы по применению общей нормы против злоупотреблений).

5.7 Заключение

Проведенный обзор свидетельствует в пользу того, что общая норма, направленная против ухода от налогообложения, вряд ли может не то что провести четкую границу между допустимым налоговым планированием и подлежащим пресечению уходом от налогообложения, но даже существенно сузить «серую» зону между ними. И при отсутствии, и при наличии в законодательстве общей нормы, направленной против ухода от налогообложения, ход борьбы с этим явлением в огромной степени определяется бдительностью и активностью налоговых органов и усмотрением судей.

Введение в России общей нормы, направленной против ухода от налогообложения, можно рекомендовать для придания большей легитимности борьбе с ухищрениями налогоплательщиков, не противоречащими буквальному смыслу закона, однако далеко не очевидно, что введение такой нормы будет иметь существенное практическое значение. Сформулировать такую норму можно кратко, наподобие того, как это сделано в Германии. В то же время можно рекомендовать прямо предусмотреть обязанность судов и административных органов при рассмотрении ими вопроса применимости общей нормы в конкретной ситуации принимать во внимание существующие разъяснения налоговой службы и некоторые иные официальные материалы, могущие иметь отношение к соответствующей ситуации, наподобие того, как это сделано в Великобритании.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Законодательно закреплённая доктрина экономического содержания в США

Подстатья «о» статьи 7701 раздела 26 Свода законодательства США²⁹.

(о) Разъяснение доктрины экономического содержания

(1) Применение доктрины. В случае (осуществления) какой-либо операции, для которой актуальна доктрина экономического содержания, такая операция признаётся имеющей экономическое содержание, только если:

(А) операция существенным образом меняет (помимо последствий в части федерального налогообложения доходов) экономическое положение налогоплательщика; и

(В) у налогоплательщика есть содержательная цель (помимо последствий в части федерального налогообложения доходов) для совершения такой операции.

(2) Особая норма для случаев, когда налогоплательщик рассчитывает на получение прибыли

(А) В общем

Возможность получения прибыли от операции принимается во внимание при определении того, выполняются ли применительно к этой операции требования, указанные в подпунктах (А) и (В) пункта (1), только если приведенная стоимость разумно ожидаемой прибыли от операции до вычета налогов является существенной по отношению к приведенной стоимости ожидаемых чистых налоговых выгод, которые были бы допущены, если бы операция была признана действительной.

(В) Учёт вознаграждений и иностранных налогов

Вознаграждения и иные операционные расходы учитываются как расходы при определении прибыли до вычета налогов в соответствии с подпунктом (А). Министр издает предписания (regulations), предусматривающие учет иностранных налогов как расходов при определении прибыли до вычета налогов в соответствующих случаях.

(1) Налоговые льготы в части налогов штатов и местных налогов

Для целей пункта (1) какие-либо последствия в части налогообложения доходов штатами или местного налогообложения доходов, связанные с последствиями в части федерального налогообложения доходов, учитываются таким же образом, как последствия в части федерального налогообложения доходов.

(2) Выгоды финансового учета

²⁹ 26 U.S. Code § 7701 – Definitions <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7701>

Для целей пункта (1)(В) получение выгоды финансового учета не принимается во внимание в качестве цели совершения операции, если источником такой выгоды финансового учета является уменьшение федерального налога на доходы.

(3) Определения и особые правила

Для целей настоящей подстатьи –

(А) Доктрина экономического содержания

Термин «доктрина экономического содержания» (economic substance doctrine) означает доктрину общего права, согласно которой налоговые выгоды согласно подразделу А применительно к операции не являются допустимыми, если эта операция не имеет экономического содержания или достаточной деловой цели.

(В) Исключение для личных операций физических лиц

В случае с физическим лицом пункт (1) применяется лишь к операциям, совершаемым в связи с профессиональной или коммерческой деятельностью или деятельностью, осуществляемой для получения дохода.

(С) Определение относительно применения доктрины не затрагивается

Определение того, актуальна ли доктрина экономического содержания для операции, производится таким же образом, как если бы настоящая подстатья не была введена.

(D) Операция

Термин «операция» распространяется на совокупность операций.

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Фрагменты британского Закона о финансах 2013 г. и разъяснения Королевской налогово-таможенной службы

Закон о финансах 2013 г.³⁰

Часть 5. Общая норма против злоупотреблений³¹

Статья 206. Общая норма против злоупотреблений

(1) Настоящая часть действует с целью противодействия налоговым преимуществам, даваемым налоговыми схемами, направленными на злоупотребление.

(2) Нормы настоящей части собирательно именуется «общая норма против злоупотреблений» (the general anti-abuse rule).

(3) Общая норма против злоупотреблений применяется к следующим налогам:

(a) налог на доход;

(b) налог с корпораций, включая любую сумму, подлежащую уплате, как если бы она была налогом с корпораций, или рассматриваемую, как если бы она была налогом с корпораций;

(c) налог на прирост капитала;

(d) налог на нефтяные доходы;

(e) налог на наследство;

(f) гербовый сбор по сделкам с недвижимостью;

(g) ежегодный налог на дорогостоящую жилую недвижимость.

[С 13 марта 2014 г. общая норма против злоупотреблений распространяется также на взносы на государственное страхование (national insurance contributions), что предусматривается Законом о взносах на государственное страхование 2014 г. (статья 10)³².]

Статья 207. Значение выражений «налоговая схема» и «направленный на злоупотребление»

(1) Схема является «налоговой схемой» (tax arrangements), если, принимая во внимание все обстоятельства, было бы разумно заключить, что получение налогового преимущества было главной целью или одной из главных целей соответствующей схемы.

(2) Налоговая схема является «направленной на злоупотребление» (abusive), если она является схемой, организация (entering into) или реализация которой не могут разумно

³⁰ Finance Act 2013. Part 5 General anti-abuse rule <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/part/5/enacted>

³¹ Finance Act 2013. Part 5 General anti-abuse rule <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/part/5/enacted>

³² Dealing with HMRC – guidance. Tax avoidance: General Anti-Abuse Rule <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules>

рассматриваться как разумный образ действий применительно к соответствующим налоговым положениям, принимая во внимание все обстоятельства, в том числе:

(а) соответствуют ли содержательные результаты схемы каким-либо принципам, на которых основываются эти положения (независимо от того, указанным ли прямо или подразумеваемым), и концептуальным задачам этих положений;

(b) достигаются ли эти результаты благодаря включению одного или большего числа искусственных или аномальных шагов; и

(с) имеет ли схема целью выгодное использование каких-либо слабых мест в этих положениях.

(3) Если соответствующая налоговая схема является частью какой-либо иной схемы, должна приниматься во внимание также эта иная схема.

(4) Каждое из указанных ниже обстоятельств является примером обстоятельства, которое может указывать на то, что налоговая схема является направленной на злоупотребление:

(а) схема приводит к возникновению такой суммы дохода, прибыли или прироста для целей налогообложения, которая значительно меньше соответствующей суммы для экономических целей;

(b) схема приводит к возникновению возможности вычета из налоговой базы или убытков в такой сумме для целей налогообложения, которая значительно больше соответствующей суммы для экономических целей; и

(с) схема приводит к возникновению права требовать возврата или вычета из суммы налога (в том числе иностранного налога), которая не была и вряд ли будет уплачена, однако в каждом случае лишь при условии, что можно разумно исходить из того, что такой результат не был ожидаемым результатом при введении соответствующих налоговых положений.

(5) То обстоятельство, что налоговая схема соответствует сложившейся практике и налоговая служба (HMRC) на момент организации схемы изъявляет свое согласие с этой практикой, является примером обстоятельства, которое могло бы указывать на то, что соответствующая схема не является направленной на злоупотребление.

(6) Примеры, приведенные в пунктах 4 и 5, не являются исчерпывающими.

Статья 208. Значение выражения «налоговое преимущество»

«Налоговое преимущество» включает:

(а) предусмотренные законом конкретные меры уменьшения налоговой нагрузки либо такие меры в повышенном размере (relief or increased relief from tax);

(b) возврат суммы налога либо возврат суммы налога в повышенном размере;

(c) избежание или уменьшение начисления налога либо избежание определения или уменьшение определяемой суммы налога (avoidance or reduction of a charge to tax or an assessment to tax);

(d) избежание возможного определения суммы налога (avoidance of a possible assessment to tax);

(e) отсрочка уплаты налога или ускорение возврата уплаченного налога; и

(f) избежание обязанности по удержанию налога или представления отчетности по налогу.

Статья 209. Противодействие налоговым преимуществам

(1) При наличии налоговой схемы, направленной на злоупотребление, налоговым преимуществам, которые давала бы (без учета настоящей части) соответствующая схема, должно оказываться противодействие путем произведения корректировок.

(2) Корректировки, которые должны производиться для противодействия налоговым преимуществам, должны быть справедливыми и разумными.

(3) Корректировки могут производиться в отношении затрагиваемого налога или какого-либо иного налога, к которому применяется общая норма против злоупотреблений.

(4) Корректировки, которые могут производиться, включают корректировки, которые возлагают обязанность по уплате налога или увеличивают подлежащую уплате сумму налога в любом случае, когда (без учета настоящей части) обязанность по уплате налога не возникала бы либо подлежащая уплате сумма была бы меньше, и налог подлежит начислению в соответствии с любой такой корректировкой.

(5) Любые корректировки, которые должны производиться в соответствии с настоящей статьей (независимо от того, сотрудником ли налоговой службы или лицом, которое получило бы соответствующее налоговое преимущество), могут производиться путем оценки (assessment), изменения оценки, уточнения или отклонения требования либо иным образом.

(6) Однако:

(a) никакие меры не могут приниматься сотрудником налоговой службы на основании настоящей статьи, если не были соблюдены процедурные требования Дополнения (Schedule) 43 (к настоящему Закону) [приводится ниже]; и

(b) полномочие производить корректировки на основании настоящей статьи осуществляется с учетом всякого ограничения по времени, установленного всяким

нормативным правовым положением (enactment) или в соответствии со всяким нормативным правовым положением вне настоящей части.

(7) Какие-либо корректировки, произведенные в соответствии с настоящей статьей, имеют силу во всех отношениях (for all purposes).

Статья 210. Последующие облегчающие корректировки [предусмотрены с целью устранения двойного налогообложения, возможного в результате противодействия налоговому преимуществу; см. пункт С7 Руководства Королевской налогово-таможенной службы по применению общей нормы против злоупотреблений. Части А, В, С³³. (Перевод приводится ниже).]

(1) Настоящая статья применяется, если:

(a) противодействие налоговому преимуществу в соответствии со статьей 209 является окончательным; и

(b) если соответствующий случай не является случаем, когда в соответствии с пунктом 12 Дополнения 43 было выдано уведомление о противодействии, налоговая служба была уведомлена о противодействии налогоплательщиком.

(2) Лицо может в течении 12 месяцев начиная со дня, в который противодействие становится окончательным, предъявить требование произвести корректировку (корректировки) в отношении любого налога, к которому применяется общая норма против злоупотреблений.

(3) По требованию, предъявленному в соответствии с настоящей статьей, сотрудник налоговой службы обязан произвести такие из требуемых последующих корректировок (если вообще обязан произвести какие-либо), которые являются справедливыми и разумными.

(4) Последующие корректировки:

(a) могут производиться в отношении любого периода; и

(b) могут затрагивать любое лицо (независимо от того, является ли оно стороной в налоговой схеме).

(5) Однако ничто в настоящей статье не требует от сотрудника и не позволяет сотруднику производить последующую корректировку, вследствие которой увеличивалась бы подлежащая уплате лицом сумма какого-либо налога.

(6) Для реализации положений настоящей статьи:

³³ HM Revenue and Customs (HMRC) General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance. (Approved by the Advisory Panel with effect from 30 January 2015.) Part A – purpose and status of the guidance, Part B – summary of what the GAAR is designed to achieve and how it operates to achieve it, Part C – specific points https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/399270/2__HMRC_GAAR_Guidance_Parts_A-C_with_effect_from_30_January_2015_AD_V6.pdf

(a) если требование относится к налогу на доход или налогу на прирост капитала, к нему применяется Дополнение 1А к Закону о налоговом администрировании 1970 г. [Taxes Management Act 1970 <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1970/9/contents/enacted> (первоначальная редакция, в которой указанное дополнение отсутствует)];

(b) если требование относится к налогу с корпораций, к нему применяется Дополнение 1А к Закону о налоговом администрировании 1970 г. (а не Дополнение 18 к Закону о финансах 1998 г. [Finance Act 1998 <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1998/36/contents>]);

(c) если требование относится к налогу на нефтяные доходы, к нему применяется Дополнение 1А к Закону о налоговом администрировании 1970 г., но как если бы указание в пункте 2А(4) указанного Дополнения на год оценки включало указание на налоговый период в смысле Закона о нефтяном налогообложении 1975 г. [Oil Taxation Act 1975 <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1975/22/contents>] (см. статью 1(3) и (4) указанного Закона);

(d) если требование относится к налогу на наследство, оно должно предъявляться письменно в налоговую службу, и статья 221 Закона о налоге на наследство 1984 г. [Inheritance Tax Act 1984 <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1984/51/contents>] применяется, как если бы это требование было требованием в соответствии с указанным Законом;

(e) если требование относится к гербовому сбору по сделкам с недвижимостью или ежегодному налогу на дорогостоящую жилую недвижимость, к нему применяется Дополнение 11А к Закону о финансах 2003 г. [Finance Act 2003 <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2003/14/contents> (редакция, в которой указанное дополнение отсутствует)], как если бы это требование было требованием, к которому применяется статья 1 указанного Дополнения.

(7) Если сотрудник налоговой службы производит последующую корректировку в соответствии с настоящей статьей, то он обязан выдать лицу, предъявившему требование, письменное уведомление с описанием корректировки, которая была произведена.

(8) Для целей настоящей статьи противодействие налоговому преимуществу является окончательным, если корректировки, произведенные для осуществления этого противодействия, и какие-либо величины, возникающие в результате этих корректировок, более не могут быть изменены в порядке обжалования или каким-либо иным образом.

(9) Какие-либо корректировки, которые требуется производить в соответствии с настоящей статьей, могут производиться:

(a) путем оценки, изменения оценки, уточнения требования или иным образом; и

(b) несмотря ни на какие ограничения по времени, установленные каким-либо нормативным правовым положением или в соответствии с каким-либо нормативным правовым положением вне настоящей части.

(10) В настоящей статье «налогоплательщик» применительно к противодействию налоговому преимуществу в соответствии со статьей 209 означает лицо, которое получило бы соответствующее налоговое преимущество.

Статья 211. Судебное или административное производство (Proceedings before a court or tribunal)

(1) В ходе судебного или административного производства в связи с общей нормой против злоупотреблений налоговая служба должна доказать:

(a) что имеет место налоговая схема, которая является направленной на злоупотребление; и

(b) что корректировки, произведенные с целью противодействия налоговым преимуществам, даваемым схемой, являются справедливыми и разумными.

(2) При решении какого-либо вопроса в связи с общей нормой против злоупотреблений суд или квазисудебный административный орган (трибунал) должен принять во внимание:

(a) руководство налоговой службы об общей норме против злоупотреблений, которое было одобрено Консультативным советом по применению общей нормы против злоупотреблений (GAAR Advisory Panel) во время организации соответствующих налоговых схем; и

(b) любое мнение указанного совета относительно соответствующей схемы (см. пункт 11 Дополнения 43).

(3) При решении какого-либо вопроса в связи с общей нормой против злоупотреблений суд или трибунал может принять во внимание:

(a) руководство, заявления или иной материал (налоговой службы, какого-либо министра или кого-либо другого), которые были общедоступны во время организации соответствующей схемы; и

(b) свидетельства сложившейся практики в то время.

Статья 212. Соотношение общей нормы против злоупотреблений с приоритетными нормами

(1) Любая приоритетная норма действует с учетом общей нормы против злоупотреблений (несмотря на условия приоритетной нормы).

(2) «Приоритетная норма» означает норму (независимо от ее выражения), в силу которой определенные положения исключают или иным образом имеют приоритет перед чем бы то ни было иным.

(3) Примерами приоритетных норм являются:

(a) норма в статье 464, 699 или 906 Закона о налоге с корпораций 2009 г. (приоритет норм о кредитных отношениях, о производных контрактах и о неликвидных нематериальных активах для целей налога с корпораций); и

(b) норма в статье 6(1) Закона о налогообложении (международные и иные положения) 2010 г. (действие мер по смягчению двойного налогообложения (double taxation arrangements) несмотря на что бы то ни было в каком бы то ни было акте) [Taxation (International and Other Provisions) Act 2010

<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/8/part/2/chapter/1/crossheading/double-taxation-arrangements>].

Статья 213. Внесение изменений в иные акты (Consequential amendment)

(1) В статью 42 Закона о налоговом администрировании 1970 г. (процедура для предъявления требований и пр.) [42 Procedure for making claims <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1970/9/section/42/enacted> (текст в первоначальной редакции). «В случаях, когда какое-либо положение Законов о налогообложении (the Taxes Acts) предусматривает уменьшение налоговой нагрузки или принятие какой-либо иной меры при предъявлении (некоторого) требования, настоящая статья, поскольку не предусмотрено иное, действует в отношении этого требования» (пункт (1))] вносятся следующие изменения.

(2) В пункте (2) «(3ZB)» заменить на «(3ZC)».

(3) После пункта (3ZB) вставить:

«(3ZC) Пункт (2) также не применяется в отношении какого-либо требования в соответствии со статьей 210 Закона о финансах 2013 г. (требования последующих облегчающих корректировок после противодействия налоговому преимуществу в соответствии с общей нормой против злоупотреблений).».

Статья 214. Толкование части 5

В настоящей части:

- «направленный на злоупотребление» (abusive), в отношении налоговых схем, имеет смысл, придаваемый пунктами (2) – (6) статьи 207;

- «схема» (arrangements) относится к любому соглашению, взаимопониманию, построению (scheme), операции или совокупности операций (независимо от юридической возможности обеспечения принудительного исполнения);

- «Уполномоченные» (the Commissioners) означает Уполномоченных Королевской налогово-таможенной службы (the Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs);

- «Консультативный совет по применению общей нормы против злоупотреблений» (the GAAR Advisory Panel) имеет смысл, придаваемый пунктом 1 Дополнения 43 (к настоящему Закону);

- «общая норма против злоупотреблений» имеет смысл, придаваемый статьей 206;

- «налоговая служба» означает Королевскую налогово-таможенную службу (Her Majesty's Revenue and Customs);

- «налоговое преимущество» имеет смысл, придаваемый статьей 208;

- «налоговая схема» (tax arrangements) имеет смысл, придаваемый пунктом (1) статьи 207.

Статья 215. Начало действия и переходные положения

(1) Общая норма против злоупотреблений действует в отношении любых налоговых схем, организованных не ранее даты принятия настоящего Закона.

(2) Если налоговая схема является частью какой-либо иной схемы, организованной до указанной даты, эта иная схема подлежит оставлению без внимания для целей пункта (3) статьи 207, с учетом пункта (3) (настоящей статьи).

Должна приниматься во внимание указанная иная схема для целей пункта (3) статьи 207, если в результате соответствующая налоговая схема не являлась бы направленной на злоупотребление.

Дополнение 43 (к Закону о финансах 2013 г.). Общая норма против злоупотреблений: процедурные требования³⁴

Консультативный совет по применению общей нормы против злоупотреблений

1 (1) В настоящей части «Консультативный совет по применению общей нормы против злоупотреблений» (the GAAR Advisory Panel) означает коллегиальный орган (panel of persons), учрежденный Уполномоченными во исполнение общей нормы против злоупотреблений.

³⁴ Schedule 43. General Anti-Abuse Rule: Procedural Requirements
<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/schedule/43/enacted>

(2) В настоящем Дополнении «Председатель» (the Chair) означает любого члена Консультативного комитета по применению общей нормы против злоупотреблений, назначенного Уполномоченными в качестве его председателя.

Значение выражения «назначенный сотрудник налоговой службы»

2 В настоящем Дополнении «назначенный сотрудник налоговой службы» (designated HMRC officer) означает сотрудника налоговой службы, который был назначен Уполномоченными во исполнение общей нормы против злоупотреблений.

Уведомление налогоплательщика о предложенном противодействии налоговому преимуществу

3 (1) Если назначенный сотрудник налоговой службы считает:

(a) что (некоторому) лицу («налогоплательщику») налоговая схема, которая является направленной на злоупотребление, дала налоговое преимущество; и

(b) что указанному преимуществу должно быть оказано противодействие в соответствии со статьей 2009,

указанный сотрудник обязан выдать налогоплательщику письменное уведомление об этом.

(2) Уведомление должно:

(a) указывать соответствующие схемы и налоговое преимущество;

(b) объяснять, почему сотрудник считает, что налоговое преимущество налогоплательщику дала налоговая схема, которая является направленной на злоупотребление;

(c) описывать меру противодействия, которую, по мнению сотрудника, следует принять;

(d) извещать налогоплательщика о сроке, предусмотренном пунктом 4, для дачи объяснений; и

(e) объяснять последствия, предусмотренные пунктами 5 и 6.

(3) В уведомлении могут описываться меры, которые налогоплательщик может принять во избежание предложенного противодействия.

4 (1) В случае выдачи налогоплательщику уведомления в соответствии с пунктом 3 налогоплательщик может в течение 45 дней начиная со дня выдачи уведомления направить назначенному сотруднику налоговой службы письменные объяснения в ответ на уведомление.

(2) Назначенный сотрудник может по письменному запросу налогоплательщика продлить срок, в течение которого могут быть даны объяснения.

Передача вопроса на рассмотрение Консультативного совета по применению общей нормы против злоупотреблений

5 Если объяснения не были даны в соответствии с пунктом 4, назначенный сотрудник налоговой службы обязан передать вопрос на рассмотрение Консультативного совета по применению общей нормы против злоупотреблений.

6 (1) Если объяснения были даны в соответствии с пунктом 4, назначенный сотрудник налоговой службы обязан рассмотреть их.

(2) Если после их рассмотрения назначенный сотрудник налоговой службы считает, что налоговому преимуществу следует оказать противодействие в соответствии со статьей 2009, то обязан передать вопрос на рассмотрение Консультативного совета по применению общей нормы против злоупотреблений.

7 Если вопрос передается на рассмотрение Консультативного совета по применению общей нормы против злоупотреблений, назначенный сотрудник налоговой службы обязан одновременно предоставить ему:

- (a) экземпляр уведомления, выданного налогоплательщику в соответствии с пунктом 3;
- (b) экземпляр любых объяснений, данных в соответствии с пунктом 4, и любых замечаний, которые есть у сотрудника относительно этих объяснений; и
- (c) экземпляр уведомления, выданного налогоплательщику в соответствии с пунктом 8.

8 Если вопрос передан на рассмотрение Консультативного совета по применению общей нормы против злоупотреблений, назначенный сотрудник налоговой службы обязан одновременно выдать налогоплательщику уведомление, которое:

- (a) содержит указание о том, что вопрос передается на рассмотрение;
- (b) сопровождается экземпляром любых замечаний, предоставляемых Консультативному совету по применению общей нормы против злоупотреблений в соответствии с пунктом 7(b); и

(c) извещает налогоплательщика о сроке, предусмотренном пунктом 9, для дачи объяснений и о предусмотренном тем же пунктом требовании направить сотруднику любые объяснения.

9 (1) Налогоплательщик может в течение 21 дня начиная со дня выдачи уведомления в соответствии с пунктом 8 направить Консультативному совету по применению общей нормы против злоупотреблений письменные объяснения относительно:

- (a) уведомления, выданного налогоплательщику в соответствии с пунктом 3; или
- (b) любые замечания, предоставленные в соответствии с пунктом 7(b).

(2) Консультативный совет по применению общей нормы против злоупотреблений может по письменному запросу налогоплательщика продлить срок, в течение которого могут быть даны объяснения.

(3) Налогоплательщик обязан направить экземпляр любых объяснений назначенному сотруднику налоговой службы одновременно с направлением объяснений Консультативному совету по применению общей нормы против злоупотреблений.

(4) Если объяснения не были даны в соответствии с пунктом 4, назначенный сотрудник налоговой службы:

(а) может предоставить Консультативному совету по применению общей нормы против злоупотреблений замечания относительно любых объяснений, данных в соответствии с настоящим пунктом; и

(б) в случае предоставления замечаний обязан одновременно направить налогоплательщику экземпляр этих замечаний.

Решение Консультативного совета по применению общей нормы против злоупотреблений и уведомления о мнении

10 (1) В случае передачи вопроса на рассмотрение Консультативного совета по применению общей нормы против злоупотреблений Председатель обязан организовать секцию, состоящую из трех членов Консультативного совета по применению общей нормы против злоупотреблений (один из которых может быть Председателем) для рассмотрения этого вопроса.

(2) Секция может пригласить налогоплательщика или назначенного сотрудника налоговой службы (или обоих) для предоставления секции дополнительных сведений в течение срока, указанного в приглашении.

(3) Приглашения должны объяснять последствия, предусмотренные подпунктом (4) или (5) (в зависимости от обстоятельств).

(4) Если налогоплательщик предоставляет секции сведения в соответствии с настоящим пунктом, налогоплательщик обязан одновременно направить экземпляр этих сведений назначенному сотруднику налоговой службы.

(5) Если назначенный сотрудник налоговой службы предоставляет секции сведения в соответствии с настоящим пунктом, сотрудник обязан одновременно направить экземпляр этих сведений налогоплательщику.

11 (1) В случае передачи вопроса на рассмотрение Консультативного совета по применению общей нормы против злоупотреблений секция обязана подготовить:

(а) одно уведомление о мнении, излагающее общее мнение всех членов секции; или

(b) два или три уведомления о мнении, которые в совокупности излагают мнения всех членов.

(2) Секция обязана выдать экземпляр уведомления или уведомлений о мнении:

(a) назначенному сотруднику налоговой службы; и

(b) налогоплательщику.

(3) Уведомление о мнении представляет собой уведомление, которое констатирует, что, по мнению членов секции или одного, двух или трех из этих членов:

(a) организация или реализация соответствующих налоговых схем является разумным образом действий применительно к соответствующим налоговым положениям:

(i) принимая во внимание все обстоятельства (включая вопросы, указанные в подпунктах (a) – (c) пункта (2) и пункте (3) статьи 207); и

(ii) учитывая пункты (4) – (6) указанной статьи; либо

(b) организация или реализация соответствующих налоговых схем не является разумным образом действий применительно к соответствующим налоговым положениям, принимая во внимание указанные обстоятельства и учитывая указанные пункты; либо

(c) невозможно, исходя из имеющейся информации, сформировать суждение по данному вопросу, и основания такого мнения.

(4) Применительно к выражению мнения в соответствии с настоящим пунктом должно предполагаться, что соответствующие схемы являются налоговыми схемами.

(5) В настоящей части указание на какое-либо мнение Консультативного совета по применению общей нормы против злоупотреблений относительно каких-либо налоговых схем является указанием на содержание любого уведомления о мнении относительно соответствующих схем.

Уведомление об окончательном решении после рассмотрения мнения Консультативного совета по применению общей нормы против злоупотреблений

12 (1) Назначенный сотрудник налоговой службы, получивший уведомление или уведомления в соответствии с пунктом 11, обязан, рассмотрев любое мнение Консультативного совета по применению общей нормы против злоупотреблений относительно соответствующих налоговых схем, выдать налогоплательщику письменное уведомление с указанием того, должно ли налоговому преимуществу, даваемому соответствующей схемой, оказываться противодействие в соответствии с общей нормой против злоупотреблений.

(2) Если уведомление констатирует, что налоговому преимуществу должно оказываться противодействие, оно должно также указывать:

(a) корректировки, требуемые для исполнения противодействия;

(b) в соответствующем случае любые меры, которые предлагается принять налогоплательщику для его исполнения.

Уведомления могут выдаваться при наличии предположения о получении налогового преимущества

13 (1) Назначенный сотрудник налоговой службы может выдать уведомление или сделать что-либо иное в соответствии с настоящим Дополнением, если считает, что налогоплательщик мог получить какое-либо налоговое преимущество.

(2) Соответственно, любое уведомление, выданное назначенным сотрудником налоговой службы в соответствии с настоящим Дополнением, может быть уведомлением, выданным при наличии предположения о получении налоговой выгоды (без признания ее получения).

РУКОВОДСТВО КОРОЛЕВСКОЙ НАЛОГОВО-ТАМОЖЕННОЙ СЛУЖБЫ ПО ПРИМЕНЕНИЮ ОБЩЕЙ НОРМЫ ПРОТИВ ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЙ. (Одобрено Консультативным советом с вступлением в силу 30 января 2015 г.). Части А (задача и статус руководства), В (обобщение того, для достижения чего предназначается общая норма против злоупотреблений, и как она действует для достижения этого), С (особые вопросы)³⁵.

...

A4 В этом контексте важно заметить, что функция настоящего руководства как средства помощи в толковании и применении прямо признается положениями общей нормы против злоупотреблений. Статья 211(2) Закона о финансах 2013 г. требует от любого суда или трибунала, который рассматривает вопрос применения общей нормы против злоупотреблений, учитывать те части Руководства, которые были одобрены Консультативным советом по применению общей нормы против злоупотреблений (GAAR Advisory Panel). Части А, В, С и D действующего руководства были одобрены Консультативным советом (совет из физических лиц, отобранных по причине наличия у них соответствующих знаний и опыта; все эти лица полностью независимы от налоговой службы).

...

³⁵ HM Revenue and Customs (HMRC) General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance. (Approved by the Advisory Panel with effect from 30 January 2015.) Part A – purpose and status of the guidance, Part B – summary of what the GAAR is designed to achieve and how it operates to achieve it, Part C – specific points https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/399270/2__HMRC_GAAR_Guidance_Parts_A-C_with_effect_from_30_January_2015_AD_V6.pdf

В8.2 Важно заметить, что во многих случаях существующие (не относящиеся к общей норме против злоупотреблений) налоговые нормы способны лишать смысла налоговые схемы, направленные на злоупотребление, и в таких случаях у налоговой службы нет нужды прибегать к помощи общей нормы против злоупотреблений. Однако возможны случаи, когда направленные на злоупотребление схемы оказывались бы результативными в отсутствие общей нормы против злоупотреблений, и как раз по этой причине эта норма была введена.

В8.3 Также возможны схемы, которые нельзя определять как направленные на злоупотребление, но которые налоговая служба тем не менее рассматривает как направленные на получение некоторого налогового преимущества и как выходящие из диапазона приемлемого налогового планирования. То обстоятельство, что общая норма против злоупотреблений неприменима в таких ситуациях, не лишает налоговую службу права ставить под сомнение приемлемость таких схем, прибегая в соответствующих случаях к помощи других частей налогового кодекса, применяемых в соответствии с правовыми принципами, выработанными судами.

...

В15 Общая норма против злоупотреблений и самостоятельное определение суммы налога

В15.1 Общая норма против злоупотреблений является частью законов о каждом из налогов, к которому она применяется. В случаях, когда администрирование этих налогов осуществляется на основе самостоятельного определения их суммы, от налогоплательщиков требуется при заполнении налоговых деклараций принимать во внимание положения общей нормы против ухода от налогообложения.

В16 Общая норма против злоупотреблений и санкции

В16.1 Законодательство в части общей нормы против злоупотреблений не содержит никаких особых положений, налагающих или затрагивающих санкции.

В16.2 Однако согласно основным принципам самостоятельного определения суммы налога, указанным в пункте В15 выше, налогоплательщик обязан подавать верную налоговую декларацию.

В16.3 Соответственно, если для налогоплательщика было бы разумным полагать, что он стал участником схемы, направленной на злоупотребление, которой может быть оказано противодействие общей нормой против злоупотреблений, налоговая декларация должна быть составлена с надлежащей корректировкой для отражения того обстоятельства, что эта общая норма может быть применима. Неисполнение этого требования может оставить возможность применения к налогоплательщику санкций за непоявление разумной заботливости при заполнении налоговой декларации.

B16.4 На практике это означает, что санкции могут налагаться за нарушение требований в части самостоятельного определения суммы налога в случаях, когда налогоплательщик заполнил декларацию исходя из того, что направленная на уход от налогообложения схема смогла уменьшить сумму налога, когда должно было быть очевидно, что схема была направлена на злоупотребление и может подпадать под действие общей нормы против злоупотреблений. Подобные замечания относятся и к тем налогам, администрирование которых осуществляется не на основе самостоятельного определения их суммы.

B16.5 Налогоплательщик, у которого нет уверенности относительно того, находится ли схема в сфере действия общей нормы против злоупотреблений, может пожелать сделать «раскрытие пробела» (white space disclosure) в декларации, предполагающей самостоятельное определение суммы налога (Self Assessment return), с указанием на неясность (сноска 5: см. Statement of Practice SP1/06, где говорится о таком раскрытии).

...

C3.3 Выражение «разумно заключить» показывает, что это объективный критерий, который должен применяться путем принятия во внимание всех значимых обстоятельств и постановки вопроса о том, будет ли, в свете этих обстоятельств, разумным заключением, что получение налогового преимущества было основной целью или одной из основных целей схемы. Не является ни необходимым, ни уместным выяснять, имело ли фактически какое-либо конкретное лицо (например, сам налогоплательщик или промоутер схемы, если таковой был) это намерение. Правда, на практике очень редко можно встретить ситуацию, когда объективно получение налогового преимущества представлялось бы одной из основных целей схемы несмотря на то, что, субъективно, участники в действительности не имели такой цели.

...

C5.10 Критерий «двойной разумности» (double reasonableness) – является ли схема такой, которая «не может разумно рассматриваться как разумный образ действий»

C5.10.1 Критерий двойной разумности («не может разумно рассматриваться») – главная проблема при проведении анализа в соответствии с общей нормой против злоупотреблений. Вопрос заключается не в том, была ли организация или реализация схемы разумным образом действий в отношении соответствующих налоговых положений, а в том, можно ли разумно придерживаться мнения, что организация или реализация соответствующей налоговой схемы была разумным образом действий.

C5.10.2 Когда речь идет об обжаловании в административном или судебном порядке, от судьи не требуется высказывать мнение о том, была ли налоговая схема разумным

образом действий. Вместо этого от судьи требуется рассмотреть (оценить) диапазон разумных мнений, которых можно было бы придерживаться в отношении соответствующей схемы. Это означает, что схема не должна рассматриваться как направленная на злоупотребление и потому общая норма против злоупотреблений не будет применена, если судья считает при любых обстоятельствах, что схема может разумно рассматриваться как разумный образ действий, даже если данный конкретный судья сам не рассматривает ее как разумный образ действий.

C5.10.3 Иными словами, применительно к любой конкретной схеме возможен диапазон мнений относительно того, была ли она разумным образом действий: не исключается возможность мнения, которого можно разумно придерживаться (*reasonably held view*), что налоговая схема была разумным образом действий, и мнения, которого также можно разумно придерживаться, что эта схема не является разумным образом действий. При таких обстоятельствах соответствующая налоговая схема не будет направленной на злоупотребление для целей общей нормы против злоупотреблений.

C5.10.4 Однако важно заметить, что мнение какого-либо лица, что налоговая схема является разумным образом действий (будь то мнение королевского советника, бухгалтера, солиситора или кого-либо другого), не приведет неизбежно к заключению, что эта схема не является направленной на злоупотребление. Будет необходимо проанализировать это мнение, чтобы увидеть, может ли само это мнение рассматриваться как разумное, учитывая цели относящегося к общей норме против злоупотреблений законодательства и факторы, которые оно требует принимать во внимание.

C5.10.5 Причина этого – признание того, что некоторые лица могут придерживаться крайних взглядов. Эти взгляды могут основываться, например, на тезисе, что все налогообложение – организуемое государством хищение или что нельзя верить в то, что государство рационально тратит деньги граждан. Такие взгляды, даже если их придерживаются лица, которые в остальном могут рассматриваться как разумные, не могут рассматриваться как разумные для целей общей нормы против злоупотреблений. Это обусловлено тем, что общая норма против злоупотреблений основывается на послышке, что налогообложение является главным средством финансирования необходимых функций государства.

C5.10.6 Существуют взгляды, крайность которых менее очевидна и которые могут быть широко распространены, однако при этом не могут рассматриваться как разумные для целей общей нормы против злоупотреблений. Пожалуй, наиболее наглядным примером является мнение, что налоговая служба и разработчики законопроектов в парламенте обязаны формулировать законодательство как следует и если они не справляются с этим, нет ничего

предосудительного в том, что физические лица или компании используют с выгодой для себя недостатки формулировок [сноска 11 с приведением высказывания лорда-судьи в деле 1869 г. в пользу приоритета буквы налогового законодательства перед его духом]. Однако это абсолютно несовместимо с одной из основных целей общей нормы против злоупотреблений, а именно сдерживать преднамеренное выгодное использование недочетов в законодательстве или противодействовать такому использованию. Соответственно, даже если таких взглядов придерживается некто, кто в общем может рассматриваться как разумный и, более того, может быть выдающимся в той или иной области деятельности (такой как бухгалтерия или юриспруденция), сами эти взгляды не могут рассматриваться как разумные для целей общей нормы против злоупотреблений.

...

C7 Последующие облегчающие корректировки

C7.1 Статья 210 Закона о финансах 2013 г. предусматривает последующие облегчающие корректировки (consequential relieving adjustments) в случаях, когда было оказано противодействие налоговому преимуществу, возникающему в результате злоупотребления.

C7.2 Целью этого является гарантия того, чтобы противодействие налоговому преимуществу, возникающему в результате злоупотребления, не влекло бы никаких элементов двойного налогообложения ни для одного и того же налогоплательщика, ни с учетом других налогоплательщиков. Например, налоговая схема, направленная на злоупотребление, задумана для перемещения прибыли от налогоплательщика – физического лица, уплачивающего налог по повышенной ставке, к компании, которая должна была бы уплатить налог по существенно более низкой ставке. Противодействие в таком случае предполагает учет суммы прибыли таким образом, как если бы она была получена указанным физическим лицом, в отношении которого соответственно будет производиться оценка. Однако если при этом компания подготовит налоговую декларацию согласно собственной оценке исходя из того, что получила указанную прибыль, то сумма налога, подлежащая уплате компанией, должна будет быть уменьшена на соответствующую сумму.

C7.3 Что касается процедуры, облегчающая корректировка может принимать любую форму, подходящую для достижения справедливого и разумного результата. Лицо, считающее, что следует произвести последующую корректировку, должно предъявить официальное требование в течение 12 месяцев со дня, когда противодействие становится окончательным (что является этапом, наступающим тогда, когда корректировки, реализующие противодействие, более не могут быть изменены в порядке обжалования или каким-либо иным образом). При условии, что требование произвести последующую

облегчающую корректировку предъявлено в течение указанного 12-месячного срока, все иные законодательно установленные ограничения по времени не принимаются во внимание.

РУКОВОДСТВО КОРОЛЕВСКОЙ НАЛОГОВО-ТАМОЖЕННОЙ СЛУЖБЫ ПО ПРИМЕНЕНИЮ ОБЩЕЙ НОРМЫ ПРОТИВ ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЙ. (Одобрено Консультативным советом с вступлением в силу 30 января 2015 г.). Часть D – Примеры³⁶.

...

Часть II. Налог с корпораций

D5 Получение возможности использовать переносимые на будущие периоды убытки (дефициты) от внереализационных операций (Accessing trapped non-trade deficits carried forward)

Этот пример приводится с целью иллюстрации осуществления налогоплательщиком легитимного выбора.

D5.1 Вводная информация

D5.1.1 Убытки, связанные с кредитными отношениями (loan relationship debits), могут передаваться внутри группы компаний для уменьшения налоговой нагрузки группы (as group relief) в год возникновения этих убытков, однако нередко имеет место сумма превышения таких убытков (excess debits), которая может лишь переноситься на будущие периоды в соответствии со статьей 457 Закона о налоге с корпораций 2009 г. В таких случаях переносимый на будущее дефицит может использоваться лишь для уменьшения внереализационных доходов (to offset non-trading profits) той же компании, возникающих в последующих отчетных периодах.

D5.1.2 К таким доходам относятся доходы, возникающие при получении другой компанией группы налогооблагаемого прироста капитала, который перераспределяется при выборе соответствующего варианта в соответствии со статьей 171A Закона о налоге на прирост капитала 1992 г.

D5.1.3 Группа может создать схему для возникновения у указанной компании внереализационного дохода, чтобы получить действенное уменьшение налоговой нагрузки по расходам, приведшим к возникновению переносимого на будущие периоды дефицита. Простой способ достичь этого – увеличить акционерный капитал компании, которая затем

³⁶ HM Revenue and Customs (HMRC) General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance. (Approved by the Advisory Panel with effect from 30 January 2015.) Part D – Examples. https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/399271/3__HMRC_GAAR_Guidance_Part_D_with_effect_from_XX_November_2014_chm_171214v2.pdf

предоставляет полученные средства займы другому члену группы с достаточным налогооблагаемым доходом для получения возможности вычета по процентам (relief for the interest), которые тот выплачивает компании. Сама компания использует полностью или частично убытки, связанные с кредитными отношениями (loan relationship debits), переносимые на будущие периоды, для уменьшения или устранения подлежащей уплате ею суммы налога с корпораций.

[Справочно из другого источника³⁷]

Кредитное отношение (loan relationship) предполагает наличие денежного долга и возникает из операции по предоставлению денежного займа. Оба эти элемента необходимы для того, чтобы отношение было кредитным отношением.

Различие между кредитными отношениями в рамках и вне рамок основной деятельности

Все доходы и убытки (включая доходы и убытки от курсовых разниц), возникающие из кредитных отношений, подлежат обложению налогом или используются для уменьшения налоговой нагрузки как доход следующим образом:

- либо, если кредитное отношение возникает в ходе осуществления основной деятельности (trade) компании, при исчислении дохода от реализации (trading income);
- либо как внереализационные доходы или убытки (доходы или убытки вне рамок основной деятельности) (non-trading credits or debits) в иных случаях.

Налоговая служба определяет кредитные отношения в рамках и вне рамок основной деятельности (trading and non-trading loan relationships) в своем руководстве в CFM32020 следующим образом:

- дебиторские отношения (debtor relationships). У компании будут кредитные отношения в рамках основной деятельности, когда она выступает в качестве заемщика ввиду своей хозяйственной деятельности (trade). Например, взятие кредита на покупку техники для производственной деятельности или на финансирование расширения своей деятельности будет означать установление кредитных отношений в рамках основной деятельности (trading loan relationship);
- кредиторские отношения (creditor relationships). Однако у компании будут кредитные отношения в рамках основной деятельности как у займодавца лишь тогда, когда эта компания является стороной кредиторских отношений в ходе осуществления деятельности,

³⁷ Loan relationships - common problems demystified <http://www.accaglobal.com/in/en/technical-activities/technical-resources-search/2013/july/loan-relationships-demystified.html>

«образующей неотъемлемую часть основной (хозяйственной) деятельности» (СТА09/S298). Это обычно будет применяться лишь к таким компаниям как банки, страховщики и финансовые трейдеры.

Убытки и доходы, связанные с кредитными отношениями (Loan relationship debits and credits)

Для каждого отчетного периода подсчитывается сумма:

- (a) доходов (credits) от кредитных отношений;
- (b) убытков (debits) от этих источников.

Если (a) превышает (b), превышение является доходом, связанным с кредитными отношениями (loan relationship credit), и подлежит обложению налогом с корпораций. Если (b) превышает (a), превышение называется убытком (дефицитом), связанным с кредитными отношениями (loan relationship deficit), и им можно будет воспользоваться для уменьшения суммы иных доходов. Как именно должен производиться налоговый учет, зависит от того, идет ли речь о кредитных отношениях в рамках или вне рамок основной деятельности.

Исчисление убытков и доходов, связанных с кредитными отношениями

Убытки (debits) и доходы (credits), которые должны учитываться в целях законодательства о кредитных отношениях, – те доходы и убытки, которые возникают в связи с каждым из кредитных отношений компании в соответствующем учетном периоде. К ним относится все нижеследующее:

- все доходы (profits) и убытки (losses) компании, которые возникают в связи с кредитными отношениями и сопутствующими операциями компании;
- все проценты в связи с кредитными отношениями компании;
- все расходы (см. ниже), понесенные в контексте кредитных отношений и сопутствующих операций компании; и
- доходы (gains) и убытки (losses) от курсовых разниц, возникшие у компании в связи с ее кредитными отношениями.

Пример

У Olympia Ltd финансовый год заканчивается 31 декабря. В течение года, закончившегося 31 декабря 2013 г., у нее были следующие операции, связанные с кредитными отношениями (loan relationship transactions):

- процентный доход (interest credit) по банковскому вкладу (bank deposit account): 5 000 фунтов;
- компания брала банковский кредит на сумму 80 000 фунтов. В 2013 г. банк компании предложил ей полностью погасить кредит путем досрочной выплаты 60 000 фунтов к 31 декабря 2013 г. Компания приняла это предложение и погасила кредит таким путем; и

- компания понесла расходы на юридическое сопровождение на сумму 1 000 фунтов в связи с вышеуказанным погашением кредита.

Какой будет у компании убыток (дефицит), связанный с кредитными отношениями вне рамок основной деятельности (non-trading loan relationship deficit)?

Сумма доходов (полученные проценты 5 000 фунтов и списанный банком кредит 20 000 фунтов) уменьшается на сумму расходов (расходы на юридическое сопровождение 1 000 фунтов в связи со списанием кредита), и, таким образом, чистый доход, связанный с кредитными отношениями (loan relationship credit), составляет 24 000 фунтов.

Налогообложение убытков и доходов, связанных с кредитными отношениями (loan relationship debits and credits)

Доходы или убытки, связанные с кредитными отношениями в рамках основной деятельности (Trading loan relationship credits or debits), облагаются налогом или вычитаются (relieved) при исчислении налогооблагаемого дохода в рамках основной деятельности (trading income). Любая превышающая сумма убытка (excess debit) вычитается таким же образом, что и убыток в рамках основной деятельности (trading loss), одним из следующих способов:

- используется в текущем году и вычитается из общей суммы доходов, включая прирост капитала;

- переносится на предшествующие периоды и вычитается из суммы доходов предыдущего года, включая прирост капитала;

- используется для вычета из суммы будущих доходов от той же хозяйственной деятельности;

- передается в пределах группы компаний-налогоплательщиков для уменьшения налоговой нагрузки группы.

Доходы, связанные с кредитными отношениями вне рамок основной деятельности (Non-trading loan relationship credits), облагаются налогом с корпораций по применимой ставке.

В случаях, когда в итоге возникает убыток, а не доход (an overall debit, rather than a credit), этот убыток, связанный с кредитными отношениями вне рамок основной деятельности, может вычитаться в целях налогообложения следующими способами:

- в текущем году и вычитается из общей суммы доходов, включая прирост капитала;

- переносится на предшествующие периоды и вычитается из суммы доходов, связанных с кредитными отношениями вне рамок основной деятельности (non-trading loan relationship credits);

- используются для вычета из суммы будущих доходов вне рамок основной деятельности, включая прирост капитала;
- передается в пределах группы компаний-налогоплательщиков для уменьшения налоговой нагрузки группы.]

D5.2 Схема

D5.2.1 У Компании А есть значительные суммы убытков (дефицитов), связанных с кредитными отношениями вне рамок основной деятельности (non-trading loan relationship deficits), в конце Года 1. Другая компания в той же группе, Компания В, обычно получает значительную налогооблагаемую прибыль. Эти две компании становятся участниками схемы, включающей следующие шаги:

- Компания А выпускает привилегированные акции и передает их Компании В за встречное предоставление, получаемое от операций Компании В, осуществляемых в рамках ее основной деятельности (that derives from Company В's trading operations);

- Компания А предоставляет полученные таким образом денежные средства в кредит Компании В по коммерческой процентной ставке.

Условия указанных привилегированных акций таковы, что они дают Компании В право на дивиденды в сумме, равной сумме процентов, которые Компания В выплачивает по кредиту, полученному от Компании А.

D5.3 Относящиеся к вопросу налоговые положения:

- статья 457 Закона о налоге с корпораций 2009 г. [Corporation Tax Act 2009, Section 457 <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2009/4/section/457>]; и

- часть 5 Закона о налоге с корпораций 2010 г. [Corporation Tax Act 2010, Part 5 <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/4/part/4/chapter/5>].

D5.4 Налоговый анализ со стороны налогоплательщика

D5.4.1 Компания А

Эта компания получает проценты от Компании В и выплачивает дивиденды в той же сумме Компании В. Проценты подлежат налогообложению согласно нормам о кредитных отношениях (loan relationship rules), и по подлежащим выплате дивидендам ни на какие вычеты претензий нет. Налогооблагаемые проценты покрываются возникшими у Компании А убытками, связанными с кредитными отношениями вне рамок основной деятельности (non-trading loan relationship debits), переносимыми на будущие периоды.

D5.4.2 Компания В

Компания В ожидает получить вычет по процентам, выплачиваемым Компании А, и не быть обязанной уплачивать налог с дивидендов, получаемых по привилегированным акциям.

Нормы о скрытых процентах (*disguised interest*) в главе 2А части 6 Закона о налоге с корпораций 2009 г. не применяются к этим акциям вследствие нормы об исключаемых акциях в статье 486Е указанного закона.

D5.5 Каков анализ, предполагаемый общей нормой против злоупотреблений в соответствии со статьей 207(2) Закона о финансах 2013 г.?

D5.5.1 Согласуются ли существенные результаты схемы с любыми принципами (будь они прямо сформулированы или подразумеваемы), на которых основываются соответствующие налоговые положения, с концептуальными задачами этих положений?

Нормы о кредитных отношениях призваны обеспечивать налогообложение компании в части сумм, которые справедливо представляют определяемый в соответствии с общей нормой против злоупотреблений доход (*GAAP-measured profits*) от ее кредитных отношений. Проценты, которые получает Компания А, являются доходом, связанным с кредитными отношениями вне рамок основной деятельности (*non-trading loan relationship profit*), и эти проценты подлежат налогообложению согласно этим нормам. Кроме того, статья 457 Закона о налоге с корпораций 2009 г. требует, чтобы любые не использованные для уменьшения налоговой нагрузки (*unrelieved*) возникшие в предыдущем году убытки (дефициты), связанные с кредитными отношениями вне рамок основной деятельности, переносились на будущие периоды и вычитались из любых последующих внереализационных доходов. Тот налоговый режим, на который претендует Компания А, соответствует этим налоговым нормам.

Что касается Компании В, нормы о скрытых процентах не применяются в силу положения об исключаемых акциях (*excepted share provision*). В консультативном документе о нормах о скрытых процентах обращается внимание на то, что исключение для внутригруппового владения акциями предусмотрено для устранения сомнений в том, что прямые инвестиции в акции компаний группы (*straightforward share investments in group companies*) не могут приводить к начислению скрытых процентов (*disguised interest charge*) на каком-либо уровне. Смысл заключается в том, что при получении нижестоящей компанией процентного дохода вышестоящая компания могла бы получать соответствующее увеличение в стоимости акций, находящихся в ее владении, но его налогообложение в соответствии с нормами о скрытых процентах приводило бы к двойному налогообложению. Поэтому тот налоговый режим, на который претендует Компания В, соответствует принципам норм о скрытых процентах.

D5.5.2 Включают ли средства достижения значительных налоговых результатов один или большее количество искусственных или аномальных шагов?

Схема включает цикличные денежные потоки. Налоговая служба рассматривала бы это как включение искусственных или аномальных шагов.

D5.5.3 Направлена ли схема на выгодное использование каких-либо недочетов в относящихся к вопросу налоговых положениях?

В случае с рассматриваемой схемой нет выгодного использования норм о кредитных отношениях; эти нормы предназначены для того, чтобы действовать именно таким образом.