

ПЕРСПЕКТИВЫ СБЛИЖЕНИЯ ОБЩИХ ПРАВИЛ О ЗАПРЕТЕ ОБХОДА НАЛОГОВОГО ЗАКОНА (GAAR) В ГОСУДАРСТВАХ БРИКС¹

PERSPECTIVES OF HARMONIZATION OF THE GENERAL ANTI-AVOIDANCE RULES (GAAR) IN THE BRICS STATES

D. Kurochkin

Summary. Based on a comparative legal analysis of the legislation and other sources of tax law of the BRICS countries, the article discusses the prospects for approximation of the tax systems of the BRICS countries by the example of the general anti-avoidance rules (GAAR). The author defines the features of legal regulation and application of GAAR in the BRICS countries. The author uses the formal-logical and comparative legal research methods, the historical method, a literal and systematic interpretation of the tax laws of the BRICS countries. Based on the results of the study, the author substantiates the need to study and approximate the GAAR of the BRICS countries in the context of their multilateral agreements and draws conclusions about the similarities and differences of legal structures and practice of application of GAAR in the BRICS countries. The novelty of the study is also the designation of some trends in the interaction of statutory GAAR and judicial (administrative) doctrines against tax avoidance as exemplified by the BRICS countries.

Keywords: tax avoidance, general anti-avoidance rule, tax benefit, business purpose doctrine, economic substance doctrine.

Курочкин Денис Алексеевич

*Н.с., Уральский государственный юридический университет, г. Екатеринбург
den.al.kurochkin@gmail.com*

Аннотация. В статье на основе сравнительно-правового анализа законодательства и иных источников налогового права государств БРИКС рассматриваются перспективы сближения налоговых систем государств БРИКС на примере общих правил о запрете обхода налогового закона (GAAR). Автором определены особенности правовой регламентации и применения GAAR в государствах БРИКС. В работе автором используются формально-логический и сравнительно-правовой методы исследования, исторический метод, буквальное и системное толкование норм налогового законодательства государств БРИКС. По результатам исследования обосновывается необходимость изучения и сближения GAAR государств БРИКС в контексте их многосторонних договоренностей и формулируются выводы о сходстве и различиях правовых конструкций и практики применения GAAR в государствах БРИКС. Новизной исследования также является обозначение некоторых тенденций взаимодействия статутных GAAR и судебных (административных) доктрин, направленных против обхода налогового закона, на примере государств БРИКС.

Ключевые слова: обход налогового закона, общее правило о запрете обхода налогового закона, налоговая выгода, доктрина деловой цели, доктрина экономического существа.

Введение

Общее правило о запрете обхода налогового закона (General Anti-Avoidance Rule, далее — GAAR) представляет собой универсальный инструмент противодействия злоупотреблениям в налоговой сфере. GAAR направлено на выявление случаев обхода налогового закона — т.е. действий, сделок, операций налогоплательщика, по своему содержанию соответствующих закону, но направленных на достижение противоправной цели — неисполнение налоговых обязанностей. При этом GAAR может быть принято в качестве законодательной нормы (статутное GAAR) и/или существовать в форме судебных (административных) доктрин.

Для государств БРИКС проблема противодействия обходу налогового закона является общей и неодно-

кратно закреплялась в декларациях по итогам саммитов БРИКС и в ведомственных коммюнике. Так, в пункте 17 Форталезской декларации (2014 г.) государства БРИКС впервые выразили обеспокоенность по поводу негативного влияния, которое оказывают на мировую экономику практика уклонения от уплаты налогов («tax evasion»), транснациональные мошеннические действия («transnational fraud») и агрессивное налоговое планирование («aggressive tax planning», данное выражение также имеет значение «обхода налогового закона») [17].

В дальнейших декларациях подчеркивается необходимость совместного решения данной проблемы в форматах межгосударственного взаимодействия (см. пункт 26 Уфимской декларации, 2015 [16]; пункт 51 Декларации ГОА, 2016 [13]; пункт 34 Сямэньской декларации, 2017 [15]; пункт 83 Йоханнесбургской декларации, 2018 [14]).

¹ Статья подготовлена в рамках выполнения госзадания Минобрнауки России, шифр проекта: 29.7551.2017/8.9.

Среди основных направлений сотрудничества государств БРИКС, сформулированных на ведомственном уровне в Коммюнике налоговых служб государств БРИКС от 18.01.2013 [12] и последующих коммюнике, обозначены обмен национальными практиками противодействия обходу налогового закона, развитие государствами БРИКС механизма по содействию противодействия уклонению от уплаты налогов, обходу налогового закона и ряд иных мер.

Таким образом, сравнительно-правовой анализ GAAR государств БРИКС является, безусловно, необходимым условием для реализации намеченных форм сотрудничества государств БРИКС в области противодействия налоговым злоупотреблениям и участию государств БРИКС в решении общемировой проблемы размывания налоговой базы и вывода прибыли из-под налогообложения.

Особенности правовых конструкций GAAR в государствах БРИКС

Государства БРИКС относятся к разным видам правовых систем: континентальной (Бразилия, Россия, Китай) и англо-саксонской (Индия, ЮАР). Несмотря на указанные различия, каждое государство БРИКС ввело в национальную правовую систему статутное GAAR: — статья 116 Налогового кодекса Бразилии (далее — НКБ); — статья 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ); — глава XA (статьи 95–102) Закона о подоходном налогообложении Индии (далее — Закон Индии); — статья 47 Закона КНР «О налоге на прибыль предприятий» (далее — Закон Китая); — глава IIA (статьи 80A–80L) Закона о подоходном налогообложении ЮАР (далее — Закон ЮАР).

Бразилия. В 2001 году в статью 116 НКБ была введена норма, согласно которой налоговые органы могут не учитывать операции и сделки, осуществляемые (закрывающиеся) налогоплательщиком с целью сокрытия (перевод португальского термина «dissimular») фактов, приводящих к налогообложению, или характера элементов налогового обязательства в соответствии с порядком, установленным законом. Таким образом, статутное GAAR было введено в бразильскую правовую систему, но его применение требует дальнейшего регулирования специальным законом, предусматривающим условия, критерии и процедуры оценки налоговым органом операций и сделок налогоплательщика в порядке статьи 116 НКБ. На текущий момент в Бразилии такой закон не принят.

Россия. В 2017 году в НК РФ была введена статья 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взно-

сов». Данную норму принято считать статутным GAAR в российском законодательстве.

Так, пункт 1 статьи 54.1 НК РФ гласит, что не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Если подобных искажений не выявлено, налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу или сумму налога при одновременно наличии двух условий: 1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога; 2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону (пункт 2 статьи 54.1 НК РФ).

Индия. Законодательные нормы, посвященные GAAR, введены в Закон Индии в 2015 г. (глава XA) и применяются с года оценки налоговых обязательств, который начинается 1 апреля 2018 года. В соответствии со статьей 96(1) Закона Индии под недозволенным обходом налогов («impermissible avoidance arrangements»), понимается любое построение деятельности налогоплательщика («arrangements»), основной целью которого является получение налоговой выгоды и которое:

- ♦ создает права или обязательства, которые обычно не возникли бы между лицами, действующими по принципу «вытянутой руки»;
- ♦ приводит, прямо или косвенно, к неправильному использованию («misuse») или злоупотреблению («abuse») положениями Закона;
- ♦ не имеет коммерческого содержания («lack commercial substance») или признано не имеющим коммерческого содержания; или
- ♦ осуществлена таким способом, который обычно не используется.

В иных статьях главы XA Закона Индии раскрываются признаки отсутствия коммерческого содержания и перечислены возможные последствия применения GAAR.

Китай. Статутное GAAR Китая закреплено в статье 47 Закона Китая и гласит, что налоговые органы вправе произвести перерасчет суммы налога в случае осуществления предприятием сделок (операций), не имеющих разумной коммерческой цели и уменьшающих сумму выручки или налогооблагаемого дохода данного предприятия. Статья 120 Правил реализации Закона Китая

предусматривает, что сделка (операция) не имеет разумной коммерческой цели, если ее основной целью является снижение, освобождение или отсрочка уплаты налогов. Дальнейшее раскрытие элементов статутного GAAR приводится в ведомственных актах Государственной налоговой администрации.

ЮАР. В статье 80А Закона ЮАР (так же, как и в Законе Индии), определен термин «недозволенный обход налогов» («impermissible avoidance arrangement»). Данным термином охватывает такое построение деятельности налогоплательщика («arrangements»), если его единственной или основной целью было получение налоговой выгоды и:

(а) в контексте предпринимательской деятельности: (i) оно было осуществлено с помощью средств или способами, которые обычно не используются для добросовестных деловых целей, кроме получения налоговой выгоды; или же (ii) в нем отсутствует коммерческое содержание, полностью или частично;

(б) в контексте, не связанном с предпринимательской деятельностью, оно было осуществлено с помощью средств или способом, которые обычно не используются для добросовестной бизнес-цели, кроме получения налоговой выгоды; или же

(в) в любом контексте: (i) оно привело к возникновению прав или обязательств, которые обычно не создаются между лицами, действующими по принципу вытянутой руки; или же (ii) это прямо или косвенно приведет к неправильному применению или злоупотреблению положениями Закона ЮАР.

В иных статьях главы IIA Закона ЮАР раскрываются признаки отсутствия коммерческого содержания и перечислены возможные последствия применения GAAR.

В дополнение к законодательному регулированию в каждом государстве БРИКС сформировалась (или формируется) практика применения статутного GAAR и/или сохраняют свое действие ранее выработанные (т.е. до введения статутных GAAR) судебные или административные доктрины против обхода налогового закона. При этом взаимодействие статутных GAAR и судебных доктрин против обхода налогового закона имеет свои особенности в каждом государстве БРИКС.

В бразильской налоговой практике на уровне административных судов широко применяются доктрины против обхода налогового закона, компенсирующие отсутствие необходимого законодательного регулирования. В частности, в решениях Административного совета фискальных ресурсов (Conselho Administrativo

de Recursos Fiscais, CARF) при анализе обоснованности структур налогового планирования используются доктрины деловой цели [18; 19] и приоритета экономического существа над формой [20; 21]. Учреждения судебной системы Бразилии на текущий момент не выработали значимой прецедентной практики по применению норм и доктрин против обхода налогового закона.

В Китае статутное GAAR, подзаконное регулирование Государственной налоговой администрации и ведомственная налоговая практика (в частности, дела Chongqing (2008), Xinjiang (2008), Yangzhou (2010) и др.) образуют единую систему общих правил против обхода налогового закона, основанных на доктрине экономического существа.

В Индии в настоящий момент происходит переход с формировавшихся десятилетиями судебных доктрин на законодательное регулирование вопросов борьбы с обходом налогового закона. Напомним, ранее индийское общее право развивалось под влиянием английских судов, в частности, известное дело IRC v. Duke of Westminster (1936) до конца 1980-х годов определяло развитие индийской налоговой практики по пути преобладания формального подхода при оценке действий налогоплательщика в качестве обхода налогового закона. Затем некоторые значимые решения высших судов Индии (особенно по таким делам как McDowell and Co. Ltd. v. Commercial Tax Officer [1985] 154 ITR148 (SC), Union of India v. Azadi Bachao Andolan, [2003] 263 ITR706 (SC) и Vodafone [2012] 341 ITR1 (SC)) закрепили презумпцию законности и обоснованности действий налогоплательщика, проверяемую тестом деловой цели, доктриной симулируемых сделок и др. При этом остается неизвестным, насколько указанные судебные подходы сохраняют актуальность в контексте введения в Индии статутного GAAR.

В ЮАР, несмотря на то, что в законодательство о подоходном налогообложении GAAR введено с 1941 г. (и к настоящему времени претерпело несколько редакций), судебные доктрины по многим аспектам доминируют перед законодательным регулированием и определяют его развитие (например, судебная практика широко толкует термины «построение» («arrangements»), «налоговая выгода» («tax benefit») и ряд других элементов GAAR).

В России статья 54.1 НК РФ применяется наряду с судебной доктриной необоснованной налоговой выгоды (см. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», далее — Постановление Пленума № 53). Однако ФНС России не считает статью 54.1 НК РФ кодификацией правил, сформулированных в Постановлении Пленума № 53,

а рассматривает ее в качестве нового подхода к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающего основные аспекты сформировавшейся судебной практики. Впрочем, анализ российской судебной практики за последний год показывает, что налоговые органы и суды не проводят сущностных различий между статутным GAAR и судебной доктриной: налоговые споры об обходе налогового закона (по налоговым проверкам, инициированным после 19 августа 2017, т.е. когда подлежала применению статья 54.1 НК РФ) зачастую разрешаются со ссылкой одновременно на положения статьи 54.1 НК РФ и доктрины необоснованной налоговой выгоды [7; 8; 9; 10; 11].

Особенности применения GAAR в государствах БРИКС

Сравнительно-правовой анализ GAAR государств БРИКС показывает, что некоторые элементы правовой конструкции GAAR этих государств схожи и понимаются на законодательном уровне в целом одинаково. Например, во всех государствах БРИКС для проверки действий налогоплательщика на предмет обхода налогового закона применяется доктрина деловой цели (*business purpose doctrine*): действия, сделки, операции будут считаться совершенными в обход налогового закона, если налогоплательщик не имел никаких деловых целей в отношении этих действий, сделок, операций, кроме получения налоговой выгоды. Можно сказать, что в более широком смысле в основе GAAR каждого государства БРИКС лежит доктрина экономического существа (*economic substance doctrine*), т.е. запрет на совершение таких сделок (операций), которые не приводят к каким-либо экономическим результатам, которые не были бы связаны с получением налоговой выгоды.

Вместе с тем законодательная техника государств БРИКС придает указанным доктринам некоторые национальные особенности. Например, в России и Китае статутное GAAR формулирует тест основной цели отрицательно, т.е. указывает на ту цель, отсутствие которой свидетельствует об обходе налогового закона (в Китае речь идет про отсутствие разумной коммерческой цели, а в российском статутном GAAR введено двойное отрицание: «основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата ... суммы налога»). В остальных государствах БРИКС данный тест сформулирован положительно и для целей применения GAAR предполагает наличие основной цели — получение налоговой выгоды (ЮАР, Индия) или сокрытие фактов, приводящих к налогообложению (Бразилия). Указанные различия в практическом плане проявляются в особенностях доказывания наличия или отсутствия обхода налогового закона в деятельности налогоплательщика: необходимо доказывать

либо отсутствие цели (как правило, экономической), либо наличие цели (получение налоговой выгоды).

Доктрина экономического существа также закреплена в налоговом законодательстве всех государств БРИКС, но содержание статутного регулирования данной доктрины не является эквивалентным. В частности, отсутствие экономического содержания в сделках и операциях, как правило, является достаточным основанием для признания их совершенными в обход налогового закона (данный подход характерен для налогового права Индии, Китая и ЮАР). Вместе с тем в Бразилии и России обход налогового закона выражается через сделки (операции), которые скрывают («*dissimulating*», Бразилия) или искажают сведения («*the misrepresentation of information*», Россия) о фактах, значимых для налогообложения. Данные правовые конструкции предполагают установление не только отсутствия экономического содержания, но и действий по сокрытию данного факта или искажения сведений о нем.

Однако для целей сравнительно-правового анализа было бы некорректным ограничиться сопоставлением законодательных конструкций GAAR государств БРИКС, не учитывая особенности применения GAAR в судебной и административной практике. Ведь именно то, как GAAR применяется (или не применяется), характеризует и раскрывает потенциал данного правила и его роль в системе мер противодействия налоговым злоупотреблениям.

Между тем анализ статистики применения GAAR в государствах БРИКС показывает интересную картину.

Согласно официальному сайту CARF, в Бразилии за период 2001–2019 гг. в CARF было рассмотрено всего 103 дела, в рамках которых налоговые органы ссылались на статью 116 НКБ в части GAAR (несмотря на то, что специальный закон в развитие данной нормы не принят, налоговые органы при рассмотрении налоговых споров обосновывают обход налогового закона, помимо прочего, ссылкой на эту норму). Как показывает бразильская административная практика, GAAR применяется в налоговых спорах, в которых налогоплательщику вменяется совершение фиктивных (притворных) сделок и корпоративных процедур (слияние, разделение и т.д.), совершение сделок между взаимозависимыми лицами, использование номинальных и не имеющих экономического содержания структур, зарегистрированных в оффшорных юрисдикциях [22; 23; 24; 25; 26].

В Китае официальная и достоверная информация о делах, связанных с обходом налогового закона, может быть получена в основном из публикуемых отчетов налоговых органов [5]. В дальнейшем в той части, в которой эти дела становятся публичными, они могут стать

предметом юридического комментария или обсуждения [6]. Тем не менее на текущий момент юридической общественности известно лишь о немногих, единичных делах, в которых применялось GAAR — Chongqing (2008), Xinjiang (2008), Fuzhou (2009), Yangzhou (2010), Jiangdu (2010) и ряд других. Все эти дела касались использования холдинговых структур, зарегистрированных в низконалоговых юрисдикциях и с помощью которых осуществлялась косвенная передача китайских активов между нерезидентами. Помимо этого, в соответствии со статьей 92 Циркуляра Государственной налоговой администрации Guoshuifa [2009] № 2 GAAR может применяться в ситуациях неправомерного использования налоговых преференций (льгот), положений международных налоговых соглашений, форм корпоративной организации (реорганизации) и т.д.

В базе данных Южно-Африканского института правовой информации (The Southern African Legal Information Institute) опубликовано 32 решения, принятых судами ЮАР за период с 1990 по настоящее время и в которых затрагиваются вопросы обхода налогового закона. В практическом плане GAAR применяется, в основном, в делах, связанных с круговым финансированием, совершением мнимых (притворных) сделок и сделок между взаимозависимыми лицами.

В Индии статутное GAAR еще не применялось в судебных спорах. По данным информационной системы индийского права (Indian Kanoon) всего за период с 2007 г. на всех уровнях судебной системы было рассмотрено более 2 000 дел, связанных с обходом налогового закона (в которых, соответственно, применялись судебные доктрины против обхода налогового закона). Эти дела, как правило, касаются использования кондуитных структур в оффшорных юрисдикциях, совершением мнимых (притворных) сделок и корпоративных процедур. Также индийским налоговым законом предусмотрено применение GAAR к схемам кругового финансирования и сделкам между взаимозависимыми лицами.

По сравнению с другими государствами БРИКС, в России GAAR применяется в десятках тысяч налоговых споров. Не претендуя на выведение точных статистических данных (т.к. для этих целей могут быть использованы различные критерии отбора и анализа данных), отметим, что по данным СПС «КонсультантПлюс» термин «налоговая выгода» упоминается в 6 453 решениях высших судов и в 43 851 решении арбитражных судов кассационной инстанции (вынесенных за период с 01.01.2007 по настоящее время). Статья 54.1 НК РФ с августа 2017 г. (т.е. с момента вступления ее в силу) упоминается в 34 решениях высших судов и 266 решениях арбитражных судов кассационной инстанции. Судебные доктрины и статутное GAAR по сути применяются российскими на-

логовыми органами и судами при рассмотрении любых налоговых споров, начиная со споров о правомерности вычетов НДС и обоснованности расходов для целей налога на прибыль организаций и заканчивая спорами по «дроблению бизнеса», фирмам-однодневкам и т.д. (см. также статистику в разбивке по категориям споров [2]).

Таким образом, приведенная выборка (будучи условной, но отражающей общие тренды в развитии правоприменительной практики), уже свидетельствует о том, что во всех государствах БРИКС, кроме России, GAAR выступает в качестве исключительной меры, направленной на противодействие обходу налогового закона лишь в некоторых случаях, которые квалифицируются как обход налогового закона. В связи с этим профессор Д.В. Винницкий ставит резонный вопрос о том, «действительно ли российская правовая система нуждается в столь значительном использовании юридических инструментов, которые традиционно ассоциируются со средствами экстраординарными и имеющими в качестве основы для своего происхождения теорию обхода закона?» [2]. Вызывает серьезное сомнение то, что российская правовая система нуждается в подобном использовании GAAR.

Становится очевидным, что, рассматривая GAAR в указанном контексте, в России и иных государствах БРИКС GAAR используется для достижения разных целей: в России это рядовой правовой инструмент для признания потенциально любой деятельности налогоплательщика обходом налогового закона; в других государствах БРИКС юридическая переоценка деятельности налогоплательщика с помощью GAAR фактически допускается только в исключительных случаях (в этом смысле в научной литературе GAAR рассматривается в качестве меры стабилизации сферы действия основной нормы, которую пытались обойти, а не как необходимый в каждом налоговом споре инструмент квалификации действий налогоплательщика как противоправных или правомерных [2]). Кроме того, редкость использования GAAR, а также надежность процедур их применения балансирует абстрактность и гибкость GAAR, что по общему правилу, недопустимо в отраслях публичного права [1].

В России на основании GAAR налогоплательщик может быть лишен права на применение специальных налоговых режимов, а также права на налоговые вычеты, учет расходов по налогу на прибыль и даже налоговые льготы. В этом плане российская практика применения GAAR также является сложно предсказуемой и, более того, фактически не ограничена по сфере применения, затрагивая области, попадающие и в сферу действия специальных правил о запрете обхода налогового зако-

на, а также правил о противодействии отдельным формам уклонения.

В этой связи российскому законодателю, как представляется, следует учитывать положительный опыт государств БРИКС, которые ввели нормативные ограничения по применению GAAR, заранее обозначив его исключительность. Например, в Индии, Китае и ЮАР GAAR действует только в области подоходного налогообложения (причем в Китае — корпоративного). Индия установила предел годового размера налоговой выгоды от сделки (схемы), превышение которого является условием для применения GAAR (30 000 000 рупий); получение налоговой выгоды в размере, не превышающем установленный порог, исключает применение GAAR. В нормативных актах Государственной налоговой администрации Китая сфера действия GAAR ограничена только трансграничными сделками и операциями: например, при косвенной (непрямой, через посредника) передаче китайских активов между нерезидентами Китая.

Помимо этого, следует учитывать, что в Индии, Китае и ЮАР обход налогового закона определяется через конструкцию «недозволенного обхода налогов» («impermissible avoidance arrangement», в Китае — «tax avoidance scheme») и указание на ее типичные разновидности (например, круговое финансирование (round trip financing), заключение сделки с взаимозависимым лицом (an accommodating party) и т.д.). Данный подход дает четкие ориентиры для правоприменительной практики в части определения области применения GAAR.

В свою очередь, использование в бразильском и российском налоговом законе специфических терминов («сокрытие» / «dissimulating», Бразилия или «искажение» / «the misrepresentation of information», Россия) не дают представления о конкретных примерах обхода налогового закона, устранимых с помощью GAAR, и, как следствие, предполагают широкую свободу для правоприменительного усмотрения в части применения GAAR.

Перспективы сближения GAAR государств БРИКС

В международной практике и правовой доктрине отмечается, что процесс сближения национальных правовых систем (в том числе, налогово-правового регулирования) и их отдельных элементов достигается следующими способами (методами): унификации и гармонизации [3].

Несмотря на многообразие теорий о соотношении таких правовых явлений как гармонизация и унификация, критерием их разграничения, как правило, считается

степень идентичности устанавливаемых правовых предписаний. При унификации это будет единая международно-правовая норма, предполагающая идентичность ее трактовки и применения в различных государствах. Гармонизация предполагает создание сходных (при разной степени идентичности) правовых предписаний в национальных правовых системах [4].

Объединение государств БРИКС не является международной организацией (экономическим союзом, интеграционным объединением и т.п.), поскольку не имеет известных признаков таковой. Более того, следует констатировать не только отсутствие у БРИКС статуса международной (межправительственной) организации, но и в целом отсутствие правовой упорядоченности взаимных отношений между государствами БРИКС (в формате международных договоров).

Таким образом, некорректно ставить вопрос о гармонизации или унификации норм налогового законодательства государств БРИКС (в частности, подходов к GAAR) в ближайшей перспективе с учетом того, что текущие формы правового сотрудничества государств БРИКС не предполагают выработки общей нормы или сближения национальных норм государств БРИКС к единой модели (сближение национальных GAAR государств БРИКС также может затрудняться наличием особенностей их законодательных конструкций и правоприменения, которые рассматривались ранее в настоящей статье).

Кроме того, как было показано ранее, содержание «обхода налогового закона» как предмета GAAR не является в полной мере эквивалентным в государствах БРИКС, в которых сложились собственные представления (в основном на правоприменительном уровне) о том, какие конструкции обхода налогового закона должны предотвращаться с помощью GAAR. Это означает, что как таковая гармонизация или унификация может не принести желаемого эффекта и каким-либо образом повлиять на правоприменительную практику государств БРИКС (даже при наличии единой, модельной или рамочной нормы).

В связи с этим отправной точкой для достижения государствами БРИКС общей цели по борьбе с налоговыми злоупотреблениями на современном этапе может служить обмен национальными практиками противодействия обходу налогового закона и/или выбор наилучшей нормы (практики) GAAR, которая будет признаваться эффективной во всех государствах БРИКС. В практическом плане такая форма сотрудничества может быть активизирована на уровне договоренностей и встреч представителей финансовых или налоговых ведомств и высших судов государств БРИКС.

С учетом дальнейшего накопления эффективных практик и отбора наилучших норм по противодействию обхода налогового закона государствам БРИКС для достижения поставленных целей целесообразна выработка

общих подходов к регулированию и применению GAAR, которые могут быть закреплены в Декларации государств БРИКС или специальном документе межгосударственного значения (коммюнике, совместном заявлении и т.п.).

ЛИТЕРАТУРА

1. Акимова В.Г., Штукмастер И. Б., Кузнецов А. Б., Литвинова К. Ю. Пределы вмешательства в налоговое планирование при налоговом администрировании // Закон. 2019. № 5. С. 179.
2. Винницкий Д. В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или Как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках // Закон. 2018. № 11. С. 46.
3. Дмитриева Г. К. Глава 1. Сближение права: понятие, исторические предпосылки, правовые основы, виды // Унификация и гармонизация в международном частном праве. Вопросы теории и практики: монография / Я. О. Алимова, Н. Н. Викторова, Г. К. Дмитриева; отв. ред. Г. К. Дмитриева, М. В. Мажорина. М.: НОРМА, ИНФРА-М. 208 с.
4. Бахин С. В. Глава 6. Процесс сближения (унификации и гармонизации) права и его влияние на развитие международного частного права в России и Евросоюзе // Современное международное частное право в России и Евросоюзе: монография / А. Алиев, Ю. Базедов, М. П. Бардина и др.; под ред. М. М. Богуславского, А. Г. Лисицына-Светланова, А. Трунка. М.: Норма, 2013. Кн. 1., 2016. 656 с.
5. Сао, В.М., Li, N. China, in GAARs — A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World. Lang, M., Owens, J., Pistone, P., Rust, A., Schuch, J. & Staringer, C. (eds.). Amsterdam: IBFD Publications, 2008. p. 191.
6. Zhang J., Wang K. China: Taxing Offshore Transactions // Practical Law (1 Mar. 2011), URL: <http://us.practicallaw.com/5-505-6503?q=&q=&q=&q=#a666693> (дата обращения 08.11.2019).
7. Определение Верховного Суда РФ от 20.11.2018 № 308-КГ18-18448 по делу № А63-7316/2017 // СПС «КонсультантПлюс».
8. Определение Верховного Суда РФ от 02.10.2018 № 309-КГ18-14764 по делу № А50-10718/2017 // СПС «КонсультантПлюс».
9. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 20.02.2019 № Ф08-11764/2018 по делу № А32-16243/2018 // СПС «КонсультантПлюс».
10. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 05.06.2018 № Ф08-3499/2018 по делу № А63-10236/2017 // СПС «КонсультантПлюс».
11. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 10.12.2018 № Ф01-5384/2018 по делу № А31-7398/2016 // СПС «КонсультантПлюс».
12. Коммюнике руководителей налоговых ведомств государств БРИКС, Нью-Дели, 18 января 2013 г. // URL: https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/inttax/CommuniqueIndia_2013.pdf (дата обращения 08.11.2019).
13. Декларация ГОА, принята по итогам Восьмого саммита БРИКС, 15–16 октября 2019 г. // URL: https://brics.mid.ru/en_GB/document/-/asset_publisher/VmQiT11AUALV/content/deklaracia-goap_p_auth=J4r1GR8o&inheritRedirect=true&redirect=%2Fen_GB%2Fdocuments (дата обращения 08.11.2019).
14. Йоханнесбургская декларация, принята по итогам Десятого саммита БРИКС, 25–27 июля 2018 г. // URL: https://brics.mid.ru/en_GB/documents/-/asset_publisher/ndD7kQcV7izz/content/johannesburgskaa-deklaracia-desato-go-sammita-briks?redirect=%2Fen_GB%2Fdocuments&inheritRedirect=true (дата обращения 08.11.2019).
15. Сямэньская декларация, принята по итогам Девятого саммита БРИКС, 4 сентября 2017 г. // URL: https://brics.mid.ru/en_GB/document/-/asset_publisher/VmQiT11AUALV/content/samen-skaa-deklaracia-rukoditelej-stran-briks-samen-kitaj-4-sentabra-2017-goda?redirect=%2Fen_GB%2Fdocument&inheritRedirect=true (дата обращения 08.11.2019).
16. Уфимская декларация, принята по итогам Седьмого саммита БРИКС, 9 июля 2015 г. // URL: https://brics.mid.ru/documents/23403188/23494106/Declaration_eng.pdf/b9751746-f1c0-4ed3-af57-3aaf1613de80 (дата обращения 08.11.2019).
17. Форталезская декларация, принята по итогам Шестого саммита БРИКС, 15 июля 2014 г. // URL: https://brics.mid.ru/en_GB/document/-/asset_publisher/VmQiT11AUALV/content/fortalezskaa-deklaracia?p_auth=gYc sRv3z&inheritRedirect=true&redirect=%2Fen_GB%2Fdocuments (дата обращения 08.11.2019).
18. CARF, Judgment № 9101-002.429 on 18.08.2016 // URL: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=6514409> (дата обращения 08.11.2019).
19. CARF, Judgment № 1401-001.741 on 05.10.2016 // URL: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=6583066> (дата обращения 08.11.2019).
20. CARF, Judgment № 1201-001.640 on 11.04.2017 // URL: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=6779217> (дата обращения 08.11.2019).
21. CARF, Judgment № 9101-002.487 on 22.11.2016 // <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=6613071> (дата обращения 08.11.2019).
22. CARF, Judgment № 107-08.326 on 07.02.2006 // <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> (дата обращения 08.11.2019).
23. CARF, Judgment № 9101-00.900 on 28.03.2011 // <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> (дата обращения 08.11.2019).
24. CARF, Judgment № 105-17.083 on 25.06.2008 // <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> (дата обращения 08.11.2019).

25. CARF, Judgment № 1402–00.754 on 05.01.2012 // <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> (дата обращения 08.11.2019).
26. CARF, Judgment № 103–23.290 on 05.12.2007 // <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> (дата обращения 08.11.2019).

© Курочкин Денис Алексеевич (den.al.kurochkin@gmail.com).
Журнал «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики»



Уральский государственный юридический университет