

ОБЩИЕ ПРАВИЛА ПО ПРОТИВОДЕЙСТВИЮ УКЛОНЕНИЮ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ (GAAR) КАК ИНТРУМЕНТ РЕГУЛИРОВАНИЯ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

GENERAL RULES TO COUNTER TAX EVASION (GAAR) HOW INSTRUMENT REGULATION OF INTERNATIONAL TAXATION

E. Igoshina

Annotation

The article is devoted to the concept of shared rules to counter tax evasion (GAAR). Given the rapid pace of globalization of economy, business corporations and entrepreneurs increasingly complex schemes of tax optimization on the verge of avoidance, crisis in several countries of Europe and the Russian Federation, resulting in a deliberate policy on the active involvement of funds in state budgets, the governments of the largest countries have active actions aimed at combating aggressive popular methods of tax optimization in international business.

Keywords: tax evasion, GAAR, the tax authority, the burden of proof.

Игошина Екатерина Евгеньевна
Финансовый университет
при Правительстве
Российской Федерации

Аннотация

Статья посвящена концепции общих правил по противодействию уклонению от уплаты налогов (GAAR). Ввиду быстрых темпов глобализации экономики, создания бизнес-корпорациями и предпринимателями все более сложных схем налоговой оптимизации на грани уклонения, кризиса в ряде стран Европы и Российской Федерации, следствием чего является целенаправленная политика по активному привлечению денежных средств в государственные бюджеты, правительства крупнейших стран осуществляют активные действия, направленные на борьбу с агрессивными популярными методами налоговой оптимизации в международном бизнесе.

Ключевые слова:

Уклонение от уплаты налогов, GAAR, налоговый орган, бремя доказывания.

В последние 10 – 15 лет мировая система налогообложения значительно усложнилась, в первую очередь ввиду активной глобализации экономики и развития бизнеса в этих условиях. Некоторые правила и нормы налогового права во многих странах мира порой "отстают" от стремительного, инновационного развития (усложнения) бизнеса. Такого рода "отставание" норм налогового права от развития бизнеса влечет за собой возникновение неопределенных ситуаций, которые препятствуют желаемой предпринимательской активности. Однако, если взглянуть на это с другой стороны, то налогоплательщики могут воспользоваться данной ситуацией и вполне законными способами получить неправомерные налоговые преимущества, нарушая логику превалярирования экономической сути над формой.

Многие страны предприняли шаги по модернизации своих корпоративных налоговых систем в увязке с быстро меняющимися бизнес-моделями: некоторые из них сократили ставки налога на прибыль и перешли к более территориальному подходу налогообложения прибыли.

Помимо этого правительства крупнейших стран, включая Российскую Федерацию, осуществляют активные действия, направленные на борьбу с налоговыми гаванями (офшорами) и популярными методами налоговой оптимизации в международном бизнесе. "Боевой арсенал" таких активных действий пополняется все более изощренными инструментами (законы о КИК, трансфертном ценообразовании, публичный доступ к данным о бенефициарных собственниках и прочее).

Правила GAAR (General Anti-Avoidance Rule) – это общая концепция борьбы государства с налоговыми уклонистами. Помимо GAAR есть ещё и SAAR (Specific Anti-Avoidance Rules) – специальные правила борьбы с уклонением от уплаты налогов (анализируя налоговую нормативно-правовую базу стран, которые ввели у себя в действие GAAR, можно увидеть, что почти в каждой из них помимо общих GAAR имеются и специальные SAAR, т.е. те правила/положения налогового законодательства, которые направлены на рассмотрение конкретных видов сделок или бизнес-схем).

Первые попытки внедрения GAAR приходятся на начало 20-го века. Первая страна, которая приняла GAAR, была Австралия (1915 г.), следом за ней Голландия (1924 г.), а затем Франция (1941 г.), в 1988 г. в число этих стран вошел Сингапур, а в 2013 г. Великобритания.

GAAR дают налоговым органам универсальный инструмент борьбы с агрессивными схемами минимизации налогов. Они закрепляют законодательно весьма размытое понятие злоупотребления нормами внутреннего налогового законодательства и положениями международных договоров об устранении двойного налогообложения. Правила применения GAAR могут закрепляться как во внутреннем законодательстве государства, так и в его двусторонних международных договорах по вопросам налогообложения.

В Российской Федерации общая концепция борьбы против уклонения от уплаты налогов была впервые принята в форме судебной доктрины. "В течение последних 15-ти лет в практике российских судов последовательно возникали различные судебные доктрины, специально разрабатываемые для выявления случаев необоснованной неуплаты налогов либо основанные на попытках применять для противодействия уклонению в сфере налогообложения подходящие инструменты, проистекающие из иных отраслей права" [1].

Доктрина "недобросовестности налогоплательщика" [4, 5]: смысл ее заключается в том, что налогоплательщик, использующий право возмещения налога, в противоречии с его назначением, то есть злоупотребляющий им, не может рассчитывать на такую же судебную защиту этого права, как добросовестный налогоплательщик.

Доктрина "необоснованной налоговой выгоды" [6], суть данной доктрины сводится к тому, что налоговые выгоды налогоплательщика в виде его прав на налоговые вычеты, налоговые льготы и т.д. должны определяться не юридическим, а экономическим содержанием заключенных им сделок. Иначе говоря, в каждом конкретном случае необходима экономическая квалификация сделок налогоплательщика на предмет определения его налоговой выгоды обоснованной или необоснованной.

Доктрина "реальности хозяйственных операций"[7]: отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия у налогоплательщика управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств, указанные в документах поставщиков налогоплательщика руководители (либо учредители) в действительности не имели к ним никакого отношения.

Также к доктринам, которые эпизодически применяются при разрешении налоговых споров, относятся:

- ◆ доктрина "злоупотребление правом" [2];
- ◆ доктрина "сделки, противной основам правопорядка" [3].

Несмотря на дискуссии, которые ведутся в Российской Федерации с 2003 г. касательно необходимости введения GAAR, на текущий момент такого рода единые правила в Российской Федерации отсутствуют. Однако, в Налоговом кодексе Российской Федерации присутствуют специальные анти-уклонительные нормы и правила/SAAR: принципы равенства и экономической обоснованности налогообложения, правила "тонкой капитализации", не применение ставки 0% по дивидендам для оффшорных юрисдикций, правила трансфертного ценообразования, контролируемые иностранные компании и контролирующие лица, критерии "фактического получателя дохода" (до 2015 г. – письмо Министерства Финансов РФ от 09 апреля 2014 г. N 03-00-РЗ/16236), а также международные анти-уклонительные механизмы, имплементируемые в соглашения об избежании двойного налогообложения, действующие на территории Российской Федерации.

В контексте развития концепции GAAR в Российской Федерации нельзя не упомянуть о том, что сейчас идет активное создание договорной базы для повышения эффективности сотрудничества между ФНС России и налоговыми органами зарубежных государств в области обмена информацией по налоговым делам.

Важным элементом применения правил GAAR является бремя доказывания добросовестности (или недобросовестности) применяемых налогоплательщиками схем. Здесь нет единого подхода, и в каждом государстве это решается по-своему, например, в Китае и Южной Корее бремя доказывания возложено на налогоплательщика, во Франции и в Италии на налоговый орган, в Канаде и Германии бремя доказывания разделено между налогоплательщиком и налоговым органом.

По мнению автора ввиду того, что применение GAAR возможно при сделках, которые по формальному признаку соответствуют всем налоговым и юридическим нормам, то справедливым является отнесение бремени доказывания на плечи налоговых органов за именем у последних обоснованных подозрений.

Следует отметить, что в практике зарубежных стран углубленная проверка схем налоговой оптимизации на предмет их соответствия правилам GAAR инициируется не ко всем без разбора, а только в случае наличия обос-

нованных аргументов о недобросовестной природе используемых схем. В большинстве государств для такой углублённой проверки создаются специальные подразделения или департаменты в структуре налоговых органов, которые включают в себя, помимо сотрудников налоговых органов, представителей бизнес индустрии.

Одной из главных задач GAAR является борьба с уклонением от уплаты налогов, не препятствуя бизнесу/предпринимателям-налогоплательщикам осуществлять законную предпринимательскую деятельность.

Если взглянуть на опыт зарубежных стран, можно сде-

лать вывод, что сама природа GAAR предполагает сугубо субъективное суждение со стороны налоговых органов, что может поставить предпринимателей-налогоплательщиков в уязвимое положение.

В свете сказанного автор считает, что GAAR нуждаются в следующих ключевых характеристиках (не ограничиваясь): понятно сформулированные явные правила, не порождающие двоякого толкования, детальные инструкции применения, бремя доказательства возлагается на налоговые органы, определена явная граница между легальной оптимизацией и уклонением, не должны применяться при правомерном применении льгот.

ЛИТЕРАТУРА

1. Винницкий Д.В. "Налоговое планирование и злоупотребление правом во внутригосударственном международном налоговом праве: основные тенденции развития современных законодательных и судебных доктрин" (презентация), Евразийский научно-исследовательский центр сравнительного и международного финансового права. URL: eurasiatax.com
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Ст. 10
3. Гражданский кодекс Российской Федерации. Ст. 169
4. Определение Конституционного суда от 25 июля 2001 г. N 138-О по ходатайству Министерства РФ по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"
5. Постановление Конституционного суда РФ от 20 февраля 2001 г. N 3-П по делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона "О налоге на добавленную стоимость" в связи с жалобой Закрытого акционерного общества "ВОСТОКНЕФТЕРЕСУРС"
6. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 53 от 12 октября 2006 г. "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды"
7. Постановление Президиума ВАС РФ 11.11.2008 № 9299/08 по делу Закрытого акционерного общества "Кестрой 1"
8. Постановление Президиума ВАС РФ от 27.01.2009 № 9833/08 по делу Открытого акционерного общества "Леноблгаз"

© Е.Е. Игошина, (eiegoshina@gmail.com), Журнал «Современная наука: Актуальные проблемы теории и практики»,

