



МЕЖДУНАРОДНО-ПРАВОВЫЕ ДОКТРИНЫ НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ В РОССИЙСКОМ ПРАВОПОРЯДКЕ

Перепелица М.А.

ФГБОУ ВО «Елецкий Государственный университет имени И.А. Бунина»
(Коммунаров ул., д. 28, г. Елец, Россия, 399770)

Ссылка для цитирования: Перепелица М.А. Международно-правовые доктрины необоснованной налоговой выгоды в российском правовом порядке. *Юридический вестник Кубанского государственного университета*. 2023;15(4):72–81. <https://doi.org/10.31429/20785836-15-4-72-81>

КОНТАКТНАЯ ИНФОРМАЦИЯ:

Перепелица Мария Александровна, доктор юридических наук, профессор, профессор кафедры Юриспруденции имени В.Г. Ермакова ФГБОУ ВО «Елецкий Государственный университет имени И.А. Бунина»

Адрес: Коммунаров ул., д. 28, г. Елец, Россия, 399770

Тел.: +7 (929) 003-91-41

E-mail: perepelitsa.doc@gmail.com

Конфликт интересов. Автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Финансирование. Исследование не имело спонсорской поддержки (собственные ресурсы).

Статья поступила в редакцию: 31.08.2023

Статья принята к печати: 29.09.2023

Дата публикации: 23.10.2023

Аннотация: В статье исследуется вопрос о гармонизации правил международных правовых доктрин в сфере выявления необоснованной налоговой выгоды с внутренним национальным законодательством Российской Федерации. Отмечается, что российский правовой порядок использует в практике налоговых правоотношений, положения и рекомендации практически всех международных доктрин: сделка по шагам (step transaction doctrine), преобладание существа над формой (equity above the form), деловая цель (business purpose), реальности затрат, «одна рука», «срывания корпоративной вуали», фактическое место деятельности. Основное внимание уделяется первым трем, так как все остальные в той или иной степени включаются в их содержание. Обосновывается необходимость постоянного взаимодействия на международных площадках Российской Федерации с другими государствами в сфере выявления необоснованной налоговой выгоды, так как данная проблема носит не только внутренний национальный характер отдельного государства, а в XXI веке приобрела транснациональный международный смысл.

Целью статьи является анализ особенностей имплементации положений международных доктрин в сфере выявления необоснованной налоговой выгоды, в национальное законодательство. В статье также подчеркивается актуальность затронутой проблемы, так как ее исследование способствует совершенствованию внутренних правовых процедур по выявлению злонамеренных схем получения необоснованной налоговой выгоды плательщиком и дает возможность наработать свой национальный опыт в области противодействия налоговым злоупотреблениям.

В *результате* исследования отмечается, что основными формами сотрудничества российского и международного правового порядка в сфере выявления необоснованной налоговой выгоды является гармонизация общих антиуклонительных правил (General Anti-Avoidance Rules, GAAR), которые включают в себя рекомендации по борьбе с неуплатой налогов и доктрины, определяющие критерии выявления в действиях плательщика налоговых злоупотреблений с целью получения необоснованной налоговой выгоды. Будучи восприняты российским правовым порядком положения международных доктрин практически в целом и неизменном виде приобрели форму

правовых позиций, закрепленных в судебных актах, федеральных законах и ведомственных нормативных актах.

Вывод. Критериями определения необоснованной налоговой выгоды в российском законодательстве исходя из сути и смысла международных доктрин (делка по шагам, преобладание существа над формой, деловая цель) являются следующие: 1) сделка должна обладать экономической сущностью, независимой и отличной от цели снижения налогов; 2) необходимо установить истинный смысл операции, изучив всю цепочку сделок участников, поскольку оценка такой сделки самой по себе, в отдельности не позволяет с достоверностью установить, на достижение каких целей она была направлена; 3) при оценке налоговых последствий сделки, основным фактом, который учитывает суд (или налоговый орган) являются фактически сложившиеся отношения между плательщиками (сторонами сделки), а не внешняя форма, которая была умышленно придана такой сделке.

Ключевые слова: международная правовая доктрина, необоснованная налоговая выгода, налогоплательщик, российский правопорядок, деловая цель, преобладание существа над формой, деловая цель.

INTERNATIONAL LEGAL DOCTRINES OF UNJUSTIFIED TAX BENEFITS IN THE RUSSIAN LEGAL ORDER

Maria A. Perepelitsa

FGBOU VO "Yelets State University named after I.A. Bunin"
(Kommunarov str., 28, Yelets, Russia, 399770)

Link for citation: Perepelitsa M.A. International legal doctrines of unjustified tax benefits in the Russian legal order. *Legal Bulletin of the Kuban State University*. 2023;15(4):72–81. <https://doi.org/10.31429/20785836-15-4-72-81>

CONTACT INFORMATION:

Maria A. Perepelitsa, Dr. of Sci. (Law), Professor, Professor of the Department of Jurisprudence named after V.G. Ermakov of the FGBOU VO "Yelets State University named after I.A. Bunin"

Address: Kommunarov str., 28, Yelets, Russia, 399770

Tel.: +7 (929) 003-91-41

E-mail: perepelitsa.doc@gmail.com

Conflict of interest. The author declares no conflicts of interest.

Financing. The study had no sponsorship (own resources).

The article was submitted to the editorial office: 31.08.2023

The article has been accepted for publication: 29.09.2023

Date of publication: 23.10.2023

Annotation: The article examines the issue of harmonizing the rules of international legal doctrines in the field of identifying unreasonable tax benefits with the domestic national legislation of the Russian Federation. It is noted that the Russian law and order uses in the practice of tax legal relations, provisions and recommendations of almost all international doctrines: a step transaction doctrine, the predominance of substance over form (equity above the form), business purpose, cost reality, "one hand," "tearing down the corporate veil," actual place of activity. The main focus is on the first three, since everyone else is included in their content to one degree or another: the peculiarities of the implementation of each doctrine in the practice of Russian law enforcement are investigated. The need for constant interaction on international platforms of the Russian Federation with other states in the field of identifying unreasonable tax benefits is justified, since this problem is not only an internal national character of a separate state, but in the 21st century it has acquired transnational international meaning. This is due to the unprecedented opportunities in the history of mankind for freedom of movement of capital, people, goods and services, and therefore the emergence of international schemes for tax evasion or improvement of schemes for tax abuse. The article emphasizes the relevance of the affected problem, since its research contributes to the

improvement of internal legal procedures for identifying malicious schemes for obtaining unreasonable tax benefits by the payer and makes it possible to gain national experience in the field of combating tax abuse.

As a result of the study, it is noted that the main forms of cooperation between the Russian and international law and order in the field of identifying unreasonable tax benefits are the harmonization of general anti-bias rules (GAAR), which include recommendations for combating tax evasion and doctrines that determine the criteria for identifying tax abuses in the actions of the payer in order to obtain unreasonable tax benefits. Being perceived by the Russian law and order, the provisions of international doctrines almost generally and invariably acquired the form of legal positions enshrined in judicial acts, federal laws and departmental regulations.

Conclusion. The criteria for determining an unreasonable tax benefit based on the essence and meaning of the doctrines – a transaction by steps, the predominance of substance over form and business purpose are as follows: 1) the transaction must have an economic essence independent and different from the purpose of tax cuts; 2) it is necessary to establish the true meaning of the operation by examining the entire chain of transactions of participants, since the assessment of such a transaction by itself, separately, does not allow to establish with certainty what goals it was aimed at; 3) when assessing the tax consequences of a transaction, the main fact that the court (or tax authority) considers is the actual relationship between payers (parties to the transaction), and not the external form that was deliberately given to such a transaction.

Keywords: international legal doctrine, unreasonable tax benefit, taxpayer, Russian law and order, business purpose, dominance of substance over form, business purpose.

Введение

Получение плательщиками необоснованной налоговой выгоды, вследствие злоупотребления правами, выступает препятствием на пути сбалансированного развития бюджетной системы любого современного государства. Являясь внутренней национальной проблемой отдельной страны, это негативное финансовое явление, одновременно имеет и международный характер. Дело в том, что методы и правила по противодействию получения плательщиками необоснованной налоговой выгоды берут свое начало не в нормах внутреннего суверенного правопорядка, а основываются, прежде всего, на международном опыте, выраженном в правовых концепциях, доктринах, учениях¹, разработанных на протяжении XX–XXI веков. Это связано с тем, что именно в течение этого периода (особенно в XXI веке), экономика многих государств приобрела транснациональный и межгосударственный характер, отличающийся от предыдущих столетий небывалыми ранее в истории человечества возможностями свободы передвижения капитала, людей, товаров и услуг; и, что не менее важно, скоростью их передвижения (так, денежные транзакции могут молниеносно осуществляться между отправителем и получателем, находящимся в разных концах света).

Такие процессы кроме положительных сторон для экономик и бюджетов государств, привели и к отрицательным последствиям. Например, к возникновению международных схем по уклонению от уплаты налогов или совершенствованию схем по налоговым злоупотреблениям, благодаря использованию пробелов внутренних законодательств и применению возможностей транснационального движения капитала². Для нейтрализации (минимизации) проблемы получения плательщиком необоснованной налоговой выгоды, отдельное государство на современном этапе не может опираться исключительно на действие норм внутреннего права, поэтому, стремится учитывать уже нарабатанный международно-правовой опыт в данной сфере. При этом, нужно отметить, что ни одна из предложенных международных доктрин по выявлению необоснованной налоговой выгоды не носит обязательного характера, а имеет рекомендательный или

¹ Далее, отдельные положения международных доктрин в сфере регулирования определенных налоговых вопросов, имплементируются в нормы внутреннего правопорядка: законы, постановления судебных институций, правовые акты ведомственных органов исполнительной власти. Но, изначальная природа их появления в национальном праве, имеет внешнее происхождение.

² Например, у плательщика появилась возможность осуществить дробление единой экономической сделки на несколько сделок и проводить их через искусственно созданных лиц (технических компаний), которые находятся на территории другого государства, или, в оффшорной зоне такого государства. С одной стороны, исходя из принципа свободы передвижения капитала, плательщик волен так поступать (дробить единую сделку на несколько последовательных ее фрагментов исходя из своего плана по развитию бизнеса и пр.), но, с другой стороны, такой план может привести к низкому налоговому результату, что, в условиях иностранной юрисдикции, значительно усложняет процесс контроля за обоснованностью получения лицом налоговой выгоды и за установлением факта злоупотребления им налоговыми правами.

консультативный смысл. Тем не менее, российский правопорядок достаточно активно использует международные доктрины в своих внутренних источниках права, которые приобретают впоследствии обязательную юридическую силу в правовых формах законов, постановлений, приказов и др.

Вопрос имплементации международных правовых доктрин в сфере получения плательщиком необоснованной налоговой выгоды, в российское налоговое законодательство является актуальным, так как его исследование способствует совершенствованию внутренних правовых процедур по выявлению злостных схем ее получения и дает возможность наработать свой национальный опыт в области противодействия налоговым злоупотреблениям. Важным аспектом, усиливающим актуальность обозначенной темы является и тот факт, что с вопросом обоснованности (или необоснованности) получения налоговой выгоды плательщиком, связано большое количество налоговых споров в судах и эта тенденция не уменьшается¹. Это означает, что вопросы гармонизации внутреннего налогового законодательства с правилами международных правовых доктрин, особенности их проявления в практике, еще находятся на стадии формирования в российском правопорядке и вызывают дискуссии у ученых, практических работников (представителей судебной системы, налоговых и финансовых органов) и налогоплательщиков.

Методы исследования

В качестве методологических основ исследования использовались стандартные в юриспруденции общенаучные методы (анализ, синтез) и специальные научные приемы познания (формально-юридический, сравнительно-правовой).

Результаты исследования

1. Национальное законодательство фактически дословно по тексту, но с учетом особенностей внутренней юридической техники, воспроизводит положения международных правовых доктрин по выявлению необоснованной налоговой выгоды в действиях плательщика: сделка по шагам, превалирование существа над формой и деловой цели, что находит свое отражение в судебных решениях, постановлениях, законах и ведомственных нормативных актах.

2. Критериями определения необоснованной налоговой выгоды в российском правопорядке исходя из сути международных доктрин и с учетом особенностей национального законодательства являются следующие: 1) сделка должна обладать экономической сущностью, независимой и отличной от цели снижения налогов; 2) необходимо установить истинный смысл операции, изучив всю цепочку сделок участников и определить на достижение каких целей она была направлена; 3) при оценке налоговых последствий сделки, основным фактом, который учитывает суд (или налоговый орган) являются фактически сложившиеся отношения между плательщиками (сторонами сделки), а не внешняя форма, которая была умышленно придана такой сделке.

3. Незаконным действием будет считаться автоматическое применение доктрины сделка по шагам к абсолютно всем случаям дробления сделок, используя при этом формальный подход. Следует учитывать, что плательщики, как субъекты предпринимательской деятельности, вправе применять различные бизнес – модели и использовать не запрещенные законом варианты развития своего дела (предлагать что-то новое), что, по своей сути, находится в сфере гражданского (диспозитивного) правового регулирования. Плательщик вполне может иметь причины необходимости построения более сложных вариантов договорных отношений с контрагентами и эти причины могут вообще относиться в разряд коммерческой тайны.

Научная дискуссия

Современные мировые государства осуществляя правовое регулирование в сфере налогообложения, в первую очередь, особую опасность видят в отклонениях от уплаты налогов и в налоговых злоупотреблениях со стороны плательщиков. Эти две угрозы, хотя и отличаются по своей сути, однако, приводят к одинаковому негативному результату – в бюджет государства (иной публичный фонд) не поступают в необходимом объеме запланированные доходы, или, происходит их отток (например, при злоупотреблении правом на налоговый вычет по налогу на добавленную

¹ В 2022 гг. в арбитражных судах Российской Федерации было рассмотрено 23 989 налоговых спора по различным видам налогов и обязательств плательщиков. Из них – 8 600 так или иначе были связаны с понятием «налоговая выгода», в основном в связи с использованием механизмов при исчислении налогооблагаемой базы по НДС и налогу на прибыль [сайт]. Агентство правовой информации; 2023 [процитировано 14 августа 2023]. Доступно: <https://www.stat.api-пресс.рф>stats>arb>.

стоимость, далее, НДС). И то, и другое наносит вред финансовым интересам государства, что в итоге может повлечь угрозу его национальной безопасности.

Такие риски, способствуют тому, что страны заключают друг с другом международные договора и соглашения по борьбе с данными негативными явлениями (например, так называемый пакет мер BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), направленный на борьбу с размыванием налоговой базы и перенесением налогооблагаемой прибыли в низко – или, вообще оффшорные безналоговые юрисдикции); вырабатывают общие правила, принципы и ориентиры, направленные на противодействие распространению налоговых рисков и их выходу на транснациональный уровень. Как верно отмечается в правовой науке: «Происходит объединение усилий крупнейших мировых площадок в борьбе с теневой экономикой, отмыванием денежных средств и уклонением от уплаты налогов» [3, с. 104].

Основными формами сотрудничества российского и международного правопорядков в сфере выявления необоснованной налоговой выгоды является гармонизация общих антиуклонительных правил (General Anti-Avoidance Rules, GAAR)¹, которые включают в себя рекомендации по борьбе с неуплатой налогов и доктрины, определяющие критерии выявления в действиях плательщика налоговых злоупотреблений с целью получения необоснованной налоговой выгоды. В науке понятие «доктрина» понимается как учение, научная концепция, совокупность постулатов, которые служат основной теорией². Р.А. Шепенко обращает внимание на два значения термина «доктрина». Первое – это судебная доктрина, то есть, правовая позиция, используемая в судебных актах. Второе значение определяется в соответствии с п. 1 ст. 38 Статута Международного суда справедливости 1945 г. – это «правовые позиции, взгляды наиболее квалифицированных специалистов» как вспомогательное средство для определения правовых норм [5, с. 47].

В отношении национального налогового права следует сказать, что международные правовые доктрины в сфере необоснованной налоговой выгоды, будучи восприняты российским правопорядком практически в целом и неизменном виде, в практике приобрели форму правовых позиций, закрепленных в судебных актах (например, Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ (далее – ВАС РФ) от 21.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»³), а также в законах (Налоговый кодекс Российской Федерации). А в теории налогового права до сих пор идет активное изучение данного вопроса, где представлены позиции квалифицированных и компетентных ученых.

Наиболее важными и апробированными в российском правопорядке являются следующие доктрины: сделка по шагам (step transaction doctrine), превалирование существа над формой (equity above the form), деловая цель (business purpose). Российскими судами используются и другие правовые доктрины – реальности затрат, «одна рука», «срывания корпоративной вуали», фактическое место деятельности. В некоторых случаях, для установления факта необоснованности налоговой выгоды необходимо применить критерии двух или трёх международных доктрин. Если первые три налоговые учения (сделка по шагам, превалирование существа над формой и деловая цель) – существуют и применяются в «чистом» виде, то остальные могут носить смешанный характер и включаться в первые три.

Для того, чтобы выявить экономическую сущность операции с целью определения обоснованности (или необоснованности) заявленной налоговой выгоды, в международной налоговой практике применяется доктрина «сделка по шагам» (step transaction doctrine). Суть данной доктрины заключается в следующем: налогоплательщик искусственно делит единую, экономически целостную операцию на несколько отдельных промежуточных операций, которые, при их отдельном анализе, не имеют никакого экономического значения и в некотором смысле представляются даже бессмысленными. Результат, который плательщик мог бы ожидаемо получить при совершении такой единой операции, он получает по результатам осуществления всех раздробленных ее фрагментов. Единственным разумным объяснением поведения плательщика в таком случае может быть только

¹ Международное и европейское налоговое право: учебное пособие для магистратуры / Под ред. Л.Л. Арзумановой и Е.Н. Горловой. М.: Норма: ИНФРА-М; 2022. С. 172.

² Борисов А.Б. Большой экономический словарь. Изд. 2-е, перераб. и доп. М.: Книжный мир; 2006. С. 125.

³ Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды: Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 21.10.2006 № 53 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

желание получить необоснованную налоговую выгоду. Чтобы доказать это, необходимо определить налоговые последствия в отношении совокупности всех операций оценивая их в целом, а не как раздробленные фрагменты. То есть, вернуться «к экономическому истоку» единой операции. Название самой доктрины «сделка по шагам» только подчеркивает ее содержание: сделка рассматривается как единое целое, а не как очередность «чьих-то отдельных шагов», которые суд может объединить в одно целое, чтобы изучить налоговые последствия целостной сделки.

Данная доктрина нашла свое отражение в российском правопорядке в конструкции единой сделки между взаимозависимыми лицами (подп. 1 п. 1 ст. 105.14 Налогового кодекса РФ), которая искусственно разделяется плательщиком на несколько отдельных и независимых друг от друга сделок с формально как бы независимыми лицами. Но, при ближайшей проверке становится понятно, что они не могут быть самостоятельными, так как не имеют в достаточности активов для данного вида сделок (операций), не выполняют для этого надлежащих функций, не имеют персонала, имущества и пр.

Международно-правовая доктрина «сделка по шагам» в результате ее неоднократного применения арбитражными судами при рассмотрении отдельных налоговых споров в различных регионах страны, позволила сформулировать национальную судебную доктрину, получившую свое оформление в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 21.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». Хотя данное Постановление и не решило проблему выявления налоговых злоупотреблений плательщиками до конца – но, все же, критерии, обозначенные в нем, во-первых, внесли ясность в методику изучения налоговых споров данного типа судами, во-вторых, предоставили возможность плательщикам заблаговременно оценивать свои действия именно с позиции того, что из них будет считаться как злоупотребление налоговыми правами, и, в-третьих, привели, к единообразному, на всей территории РФ применению судами норм налогового законодательства по аналогичным спорам. Кроме этого, Постановление № 53, предоставило возможность налоговым и финансовым органам далее провести свою правотворческую работу путем принятия соответствующих нормативных актов¹.

В Постановлении № 53 суть доктрины «сделка по шагам» выражается через закрепление таких критериев как: создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции, взаимозависимость участников сделок, разовый характер операции, осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика, отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия основных средств, активов, должного количества персонала. Кроме этого, в документе подчеркивается, что, при изменении юридической квалификации гражданско-правовых сделок судам следует учитывать, что сделки, не соответствующие закону или иным правовым актам (ст. 168 Гражданского кодекса РФ), мнимые и притворные сделки являются недействительными. Наиболее частыми случаями при дроблении плательщиком единой сделки, как раз и выступает необходимость заключения мнимых или притворных сделок. А это является одним из критериев определения налоговой выгоды как необоснованной.

Наиболее часто положения доктрины «сделка по шагам», суды применяют при оценке использования плательщиком своего права на специальные налоговые режимы. Специальные налоговые режимы по сравнению с общей системой налогообложения по своей сути – льготные, так как предполагают уплату налогов в меньшем размере благодаря объединению совокупности основных налогов в единый налог и по более низкой ставке. Дробление своей деятельности применяют крупные и средние плательщики, чтобы придать видимость малого субъекта предпринимательской деятельности. Не приводя конкретного примера (коих множество) следует отметить, что данная схема выглядит следующим образом: единая деятельность плательщика формально разбивается на несколько внешне отдельных и самостоятельных индивидуальных предпринимателей или малых юридических лиц. Таким образом, выручка каждого раздробленного субъекта вполне законно соответствует сумме, позволяющей работать на едином налоге. Кроме

¹ О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды: Письмо ФНС России от 23.03.2017 № ЕД-5-9/547 @ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс»; О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса РФ: Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060 @ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс»; Концепция планирования выездных налоговых проверок: Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333 @ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

этого, данная схема позволяет избегать ведение документооборота, присущего общей системе налогообложения и сокращаются основания и количество проведения налогового контроля, поскольку действует законодательное ограничение на проведение плановых проверок в отношении субъектов малого предпринимательства (Федеральный закон «О внесении изменений в Федеральный закон «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» от 13.07.2015 № 246-ФЗ¹). В такой ситуации налицо злоупотребление налогоплательщиками права на применение специального налогового режима с целью получения необоснованной налоговой выгоды. Следует сказать, что в практике большинство налоговых споров данной категории принимаются в пользу налоговой службы. Признаками злоупотребления налоговым правом на использование специальных налоговых режимов являются: деление одного вида деятельности между несколькими плательщиками, применяющими упрощенную систему налогообложения; участники схемы осуществляют одинаковый или аналогичный вид деятельности; прямая или косвенная взаимозависимость; аффилированность участников; использование одних и тех же вывесок, обозначений, контактов, т.е. средств индивидуализации, помещений для осуществления деятельности (складских, производственных баз); единая логистика, юридическое сопровождение, кадровое делопроизводство, бухгалтерский учет и другие аналогичные признаки.

Данная схема, как уже говорилось ранее, попадает под доктрину «сделки по шагам», т.е. когда для установления истинного смысла операции необходимо рассмотреть всю цепочку сделок участников, поскольку оценка такой сделки самой по себе, в отдельности не позволяет с достоверностью установить, на достижение каких целей она была направлена: получение некоего экономического результата или же на необоснованное снижение налогового бремени.

Конечно, противоправным будет считаться автоматическое применение данной доктрины к абсолютно всем случаям дробления сделок, т.е. использование судом формального подхода (формальность в данной ситуации больше присуща деятельности налоговых органов, из-за, собственно, спор и доходит до суда). Следует учитывать, что плательщики, как субъекты предпринимательской деятельности, вправе применять различные бизнес-модели и использовать не запрещенные законом варианты развития своего дела (предлагать что-то новое), что, по своей сути, находится в сфере гражданского (диспозитивного) правового регулирования. Плательщик вполне может иметь причины необходимости построения более сложных вариантов договорных отношений с контрагентами и эти причины могут вообще относиться в разряд коммерческой тайны. Здесь будет уместным напомнить принципы, выделенные судьей федерального округа Колумбия (США) Лернд Хэндом при характеристике позиции Верховного Суда США еще в прошлом столетии (1934 г.), но не потерявшие своей актуальности и в нынешнем веке. Верховный Суд США еще тогда признал, что налогоплательщик имеет законное право на уменьшение налогового давления, если он действует в пределах закона. А судья Лернд Хэнд подчеркнул, что: 1) налогоплательщик имеет право вести бизнес таким образом, чтобы уплачивать как можно меньше налогов; 2) налогоплательщик не обязан выбирать ту схему ведения дел, которая наиболее удобна Казначейству США; 3) налогоплательщик не обязан уплачивать больше налогов из соображений патриотизма. Следует сказать, что данные принципы, хотя и не закреплены прямым текстом в российском налоговом законодательстве, тем не менее, отражены в нем именно через институт признания налоговой выгоды обоснованной, когда плательщик законно применяет методы налоговой оптимизации.

Международная доктрина «преобладание (приоритета) существа над формой» впервые была выявлена судом при рассмотрении в 1935 году обстоятельств дела госпожи Грегори, собственницы части акций компании А. Госпожа Грегори пожелала получить в личную собственность имущество (акции) компании В, принадлежащее компании А. Это имущество можно было получить путем выплаты дивидендов компании А, которые облагались бы налогом. Чтобы избежать уплаты налога на дивиденды она создала компанию С, на баланс которой в качестве вклада внесла имущество. Это был первый этап для достижения своей цели, избежав налогообложения. На втором этапе акции компании С перешли к госпоже Грегори. Избежать налогообложения ей позволили именно эти два этапа действий, так как, в силу действовавшего налогового закона США о реорганизации корпораций – оба этапа не облагались налогом [6, с. 42]. По итогу суд решил, что форма, которую придала данной сделке госпожа Грегори, настолько отличалась от существа, настолько видоизменила ее экономический смысл (сущность), что налоговая выгода, которую получила госпожа Грегори в этой

¹ Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

ситуации была признана необоснованной. Впоследствии данная доктрина не только прочно вошла в правовую систему отдельных государств, но и ещё усовершенствовалась и укрепилась на международном уровне¹ [6, с. 42].

Суть доктрины «преобладание существа над формой» заключается в признании налоговой выгоды необоснованной в случае если при учете операций с целью налогообложения «извращается» или игнорируется их настоящий экономический смысл. В такой ситуации при оценке налоговых последствий сделки, основным фактом, который учитывает суд (или налоговый орган) являются фактически сложившиеся отношения между плательщиками (сторонами сделки), а не внешняя форма, которая была умышленно придана такой сделке. То есть, сделкой одной гражданско-правовой формы прикрывается другая, с иным действительным существом.

Доктрина «преобладание существа над формой» была в своем целостном виде включена в Налоговый кодекс РФ в виде ст. 54.1. «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов». Исходя из логики данной статьи можно сделать вывод, что плательщик должен учитывать совершаемую им сделку в соответствии с ее подлинным содержанием, исходя из существа, а не формы. При этом саму сделку (сделки) не признают недействительной, пересмотру подлежат только налоговые последствия от такой сделки. А налоговые последствия практически во всех случаях приводят к вопросу об обоснованности получения (оформления) налоговой выгоды.

Как пример применения судом доктрины «преобладание существа над формой» можно привести следующий судебный спор, где плательщик злоупотребил правом на налоговый вычет по НДС, искусственно увеличив количество субъектов хозяйственного оборота в рамках одной сделки и создав фиктивный документооборот с целью применения вычета по НДС (получения необоснованной налоговой выгоды). Решением Арбитражного суда Кемеровской области от 25.09.2019 № А-27-17275/2019, было указано следующее: в ходе проведения выездной налоговой проверки налоговая инспекция установила включение в цепочку поставки молока от сельхозпроизводителя и до конечного получателя (покупателя) ООО «Кузбассконсервмолоко» – «промежуточных» организаций (ООО «Финлайт», ООО «Молотптранс», ООО «Заречье»), участие которых в сделке не имело никакой экономической целесообразности и хозяйственного смысла. В связи с этим был создан фиктивный документооборот, увеличена цена товара и возможность увеличения суммы налогового вычета по НДС для ООО «Кузбассконсервмолоко» – так как конечные расходы при приобретении молока для него также выросли и формально он имел право включить их в налоговый вычет по НДС². Другими словами, речь шла о создании формального документооборота с контрагентами, умышленного включения в цепочку поставки товара технических компаний, за счет которых была создана «искусственная наценка» за счет существенного отклонения затрат контрагентов на приобретение товара у реального поставщика. Поскольку налогоплательщик злоупотребил своим налоговым правом – его требование было удовлетворено судом частично, то есть, только в той части понесенных расходов, которые были бы им понесены, если бы не было промежуточно внедренных субъектов сделки. Фактически это и была позиция налоговой инспекции, которая применила здесь механизм «налоговой реконструкции», подразумевающий механизм восстановления налоговых

¹ Она была включена в Концепцию антиуклонительных мер GAAR Европейского Союза. Примером ее действия можно назвать Решение Суда Европейского Союза от 21 февраля 2006 года по делу № C-255/02 «Халифакс плс» (Halifax plc). Компания Халифакс имела права принять к налоговому вычету только часть входящего НДС в соответствии с английским правом. При строительстве делового центра планировалось нести большие затраты с высоким объемом входного НДС. Халифакс передала права застройки дочерней организации, а та наняла свою сестринскую компанию по договору подряда. Обе компании по своим затратам принимали НДС к вычету в полном объеме. После окончания строительства здание (без НДС) было передано третьей дочерней структуре, которая сдала здание в аренду компании Халифакс. Передача здания и сдача в аренду не облагались НДС. Поэтому вся сумма НДС и была принята к вычету. Суд Европейского союза усмотрел здесь налоговые злоупотребления с целью получения налоговой выгоды. В решении Суда было отмечено: «Рассматриваемая операция несмотря на формальное соблюдение условий, закрепленных соответствующими положениями Шестой Директивы влечет за собой получение налоговых выгод, предоставление которых противоречило бы цели указанных положений. А именно, налоговая выгода признается необоснованной так как для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом».

² Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

обязательств плательщика, допустившего искажение действительного экономического смысла финансово-хозяйственных операций, посредством установления действительного размера налогового обязательства. Суд признал факт получения плательщиком налоговой выгоды частично необоснованной, применяя в данной ситуации постулаты доктрины «преобладание существа над формой». Ведь в реальности налогоплательщик избрал определенную конструкцию сделки не в связи с тем, что она позволила бы в полной мере удовлетворить всем интересам плательщика, а из-за преследования им цели получения необоснованных налоговых преимуществ. В данном случае плательщик ООО «Кузбассконсервмолоко», осознавал, что непосредственная закупка молока у сельхозпроизводителя без цепочки искусственных плательщиков, в полной мере удовлетворяла бы всем его интересам как хозяйственного субъекта и достигала бы своей разумной цели, но не позволяла ему получить налоговую выгоду в виде увеличенного размера налогового вычета по НДС. Для чего им и был искусственно количественно расширен круг участников сделки.

В соответствии с международным подходом доктрина деловой цели позволяет суду пренебречь сделкой, если при изучении субъективной мотивации налогоплательщика суд определит, что у него не было другой цели, кроме уменьшения налоговых обязательств [2, с. 50]. Другими словами, плательщик должен осуществлять свою деятельность и заключать сделки добросовестно для достижения реальных деловых целей, а не для того, чтобы получить от государства и за счет других плательщиков налоговые преимущества. Если при рассмотрении спора суд выявит в сделке плательщика две цели: одна, разумная и понятная, заслуживающая доверие хозяйственного оборота и другая – направленная на получение необоснованной налоговой выгоды – то такая сделка вызовет пристальное внимание. И здесь буду учитывать, как на весах, доказательства и факты, свидетельствующие как в сторону первой, так и второй цели. Если окажется, что деятельность плательщика направлена на создание только фикции его разумной деловой деятельности, суд будет склоняться к выводу о том, что истинная цель плательщика планировалась как получение необоснованных налоговых преимуществ под прикрытием первой. Сама сделка будет разделена на два вида по критерию поставленной цели, где факту получения необоснованной налоговой выгоды будет отведено первостепенное значение и именно на его основании будут корректироваться налоговые последствия для плательщика.

Доктрина деловой цели широко применяется на международном уровне и также как доктрины сделка по шагам и превалирование существа над формой, включена в Концепцию антиуклонительных мер GAAR. Не приводя примеры конкретных международных судебных решений, хотелось бы выделить принципы и обстоятельства, выработанные в рамках данной доктрины и нашедшие свое отражение в национальном правовом порядке. Для оценки сделки на предмет необоснованности получения налоговой выгоды, положения доктрины предлагают учитывать следующие правила: 1) сделка должна обладать экономической сущностью, независимой и отличной от цели снижения налогов, то есть, должно быть установлено наличие у плательщика полезной неналоговой цели и значимое, осязаемое улучшение его экономического положения (при этом, сделка не обязательно должна в действительности генерировать прибыль, а должна всего лишь обладать перспективой получения прибыли); 2) наличие экономической сущности сделки должно определяться на основании фактических обстоятельств; 3) сделка будет признана лишенной экономической сущности и не будет учтена, если у нее полностью отсутствуют перспективы получения прибыли; сделка не будет учтена и в том случае, если перспективы получения прибыли незначительны по сравнению с потенциальными налоговыми льготами [6, с. 42]. Для установления субъективного намерения плательщика судам рекомендуется исследовать следующие обстоятельства: 1) существовала ли возможность получения прибыли по сделке; 2) были ли у налогоплательщика не связанные с налогами основания для заключения сделки; 3) выделил ли налогоплательщик средства для проведения сделки; 4) была ли сделка заключена с целью получения потенциальных налоговых льгот, существенно превосходящих реальные инвестиции плательщика [1, с. 49].

Вышеуказанные правила, принципы и обстоятельства закреплены в Постановлении ВАС РФ № 53, Налоговом кодексе РФ и ведомственных нормативных актах налоговой службы. Так, в Постановлении № 53 определено, что налоговая выгода может быть признана необоснованной, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). ВАС РФ рекомендует судам учитывать, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Если судом

установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Таким образом, национальное законодательство фактически дословно по тексту, но с учетом особенностей внутренней юридической техники, воспроизводит положения международных правовых доктрин по выявлению необоснованной налоговой выгоды в действиях плательщика: сделка по шагам, превалирование существа над формой и деловой цели. Это связано с тем, что, как уже отмечалось ранее, проблема носит не только внутренний национальный характер, а охватывает глобальное международное пространство в сфере уклонения от уплаты налогов и налоговых злоупотреблений. А, значит противодействовать ей также необходимо объединив усилия государств на уровне гармонизации совместно выработанных доктрин, концепций и учений.

Список использованной литературы:

1. Захаров А.С. Налоговое право Европейского сообщества и международные налоговые договоры. *Налоговые споры: теория и практика*. 2006;(8):46–54.
2. Свинцов М.Ю. Антиуклонительные нормы в налоговом праве: научно-практический анализ. *Финансовое право*. 2021;(2):42–46. DOI: 10.18572/1813-1220-2021-2-42-46/
3. Тарасова Е.В. Противодействие уклонению от налогообложения в соответствии с мировыми стандартами. *Налоги и сборы*. 2017;(1):102–107.
4. Толстопятенко Г.П. Интеграционное налоговое право и новый миропорядок: сравнительно-правовое исследование. *Актуальные проблемы российского права*. 2020;(11):23–35. DOI: 10.17803/1994-1471.2020.120.11.023-035.
5. Шепенко Р.А. Доктрина как источник налогового права. *Налоги и финансы*. 2018;(1):46–55.
6. Фатхутдинов Р.С. Существо и форма в налоговых отношениях. *Вестник экономического правосудия РФ*. 2012;(9):34–51.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Перепелица Мария Александровна

доктор юридических наук, профессор, профессор кафедры Юриспруденции имени В.Г. Ермакова ФГБОУ ВО «Елецкий Государственный университет имени И.А. Бунина»
ORCID: 0000-0003-4648-1789

References:

1. Zakharov A.S. [European Community tax law and international tax treaties]. *Nalogovye spory: teoriya i praktika = Tax disputes: theory and practice*. 2006;(8):46–54. (In Russ.)
2. Svintsov M.Yu. [Anti-tax norms in tax law: scientific and practical analysis]. *Finansovoe pravo = Financial law*. 2021;(2):45–57. DOI: 10.18572/1813-1220-2021-2-42-46 (In Russ.)
3. Tarasova E.V. [Countering tax evasion in accordance with international standards]. *Nalogi i sbory = Taxes and fees*. 2017;(1):102–107. (In Russ.)
4. Tolstopyatenko G.P. [Integration tax law and the New World Order: a comparative legal study]. *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava = Actual problems of Russian law*. 2020;(11):23–35. DOI: 10.17803/1994-1471.2020.120.11.023-035 (In Russ.)
5. Shepenko R.A. [Doctrine as a source of tax law]. *Nalogi i finansy = Taxes and finance*. 2018;(1):46–55. (In Russ.)
6. Fatkhutdinov R.S. [Substance and form in tax relations]. *Vestnik ehkonomicheskogo pravosudiya RF = Bulletin of Economic Justice of the Russian Federation*. 2012;(9):34–51. (In Russ.)

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Maria A. Perepelitsa

Dr. of Sci. (Law), Professor, Professor of the Department of Jurisprudence named after V.G. Ermakov of the FGBOU VO "Yelets State University named after I.A. Bunin"
ORCID: 0000-0003-4648-1789