

**Способы обнаружения злоупотреблений налогоплательщиков по выводу  
прибыли из-под налогообложения**

**Научный руководитель – Гуркин Александр Сергеевич**

***Николаева Злата Евгеньевна***

*Студент (бакалавр)*

Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова, Юридический  
факультет, Кафедра гражданского права, Москва, Россия

*E-mail: nikolazl1755@gmail.com*

В результате глобальной трансформации рынка часть налогоплательщиков находится в поиске возможных способов снижения размеров уплачиваемых налогов путем размытия налоговой базы, переноса прибыли и ее вывода из-под налогообложения. Хотя на международном уровне предприняты попытки урегулировать подобные злоупотребления посредством ратифицированной Российской Федерацией в 2019 г. Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения («Многосторонняя конвенция») [1], а также типового Соглашения об избежании двойного налогообложения («СИДН»), до сих пор на национальном уровне не сложился унифицированный подход к предотвращению злоупотреблений налогоплательщиков.

С одной стороны, согласно п. 1 ст. 7 Налогового кодекса РФ («НК РФ») в случае противоречия международных договоров национальному законодательству применяются нормы международных договоров Российской Федерации. Однако на основании пояснительной записки к НК РФ и Письма ФНС БВ-4-7/3060@ к трансграничным операциям также может применяться ст. 54.1 НК РФ [4]. В случае ссылки на последнюю возникает вопрос о приоритете СИДН или НК РФ в спорах о налоге у источника [7].

С другой стороны, большинство СИДН, закрепляя налоговые льготы и преимущества при трансграничных выплатах пассивных доходов, создает возможность для холдинговых компаний вводить в свои структуры кондуитные компании, подпадающие под действие СИДН с целью обхода закона и использования полученных ими льгот и преимуществ для первоначальной материнской компании, которая фактически учреждена в иной налоговой юрисдикции и не имеет прав на такие льготы. В связи с вышеизложенным перед ФНС встает актуальная задача дальнейшей имплементации и апробации институтов, позволяющих предотвращать риски сокрытия и выведения прибыли компаниями в обход российского налогового права.

Автором предлагаются способы распознавания и предотвращения злоупотреблений налогоплательщиков. *Во-первых*, посредством проведения анализа сделок, связанных с трансфертным ценообразованием («ТЦО»), которое может быть использовано с целью уклонения от налогообложения в контролируемых сделках [3]. *Во-вторых*, посредством оценки действий компаний в использовании ими налоговых льгот по СИДН с учетом судебной практики об умышленных фиктивных транзакциях (по ч.1 ст. 54.1 НК РФ), сторон договора и цели совершения сделок (по ч.2 ст. 54.1 НК РФ). *В-третьих*, посредством сопоставления отечественного законодательства и Общих правил борьбы с уклонением от налогов (GAAR) и действий, обозначенных в рамках плана БЭПС (*Base Erosion and Profit Shifting*).

Прежде всего, сделки, связанные с ТЦО, сами по себе не являются мерой отклонения от налогообложения. Однако положения ст. 105.3 НК РФ и изменения главы 20.2 НК РФ, вступившие в силу после 2021, предусматривают обязанность налогоплательщиков по документированию ценообразования, что позволяет детальнее оценивать транзакции на

предмет взаимозависимости между лицами. Все чаще применяется принцип «*вытянутой руки*», позволяющий рассматривать независимые компании и международные группы как равные, а любую прибыль, которая могла бы быть начислена одному из предприятий, но не была начислена, считать включенной в прибыль этого предприятия.

В заключение налоговые льготы по СИДН не применяются в отношении операций, главной целью совершения которых являлось получение дохода ее участниками исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие действительного намерения осуществлять экономическую деятельность [2]. Однако существует терминологическая неопределенность в области применения п. 1 ст. 7 НК РФ и ст. 54.1 НК РФ [7], которая обличает проблему возможного применения СИДН как *lex specialis* по отношению к НК РФ либо наоборот. Международный опыт в данной проблеме исходит из совокупного применения норм национального законодательства и положений СИДН. В российских судах постепенно складывается практика о конкретизации и соотношении положений СИДН и НК РФ об уклонении от налога у источника. Например, в деле А11-11199/2017 суд, сопоставляя 13(5) СИДН с Англией и ст. 54.1 НК РФ, обнаружил нарушение в действиях Покровского завода биопрепаратов по уклонению от налогообложения и пришел к выводу о том, что необходимо оценивать реальность/нереальность услуг агентов, нанимаемых налогоплательщиком; давать ответ на вопрос: предполагают ли получение экономической выгоды денежные средства, перечисленные агенту; а также квалифицировать выплаты как доходы, получаемые от отчуждения прочего имущества [5]. Аналогично в деле А40-52691/20-108-901 судом оценивались операции, совершенные иностранными страховыми брокерами, на предмет фиктивности и связанности с реальной хозяйственной жизнью общества [6].

Обращаясь к сопоставлению норм НК РФ и международных актов, ФНС корректирует применение положений НК РФ, обозначая, что цель противодействия налоговым злоупотреблениям реализуется законодателем путем закрепления в НК РФ как общей уклонительной нормы, так и правил налогообложения, направленных на исключение злоупотреблений и обхода налогового закона по соответствующим видам операций. Таким образом, возможно противоречие с положением Многосторонней конвенции, закрепляющим возможность налоговыми органами отказывать в применении налоговых льгот по налоговым соглашениям, если есть основания полагать, что такие налоговые льготы являлись основной целью совершенной сделки [8].

### Источники и литература

- 1) Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения. Париж. 24.11.2016 // Бюллетень международных договоров № 5 май, 2020
- 2) Обзор практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов. утв. Президиумом Верховного Суда РФ 12.07.2017
- 3) Письмо Минфина России от 25.12.2019 № 03-12-11/1/101381
- 4) Письмо ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации
- 5) Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 24.07.2019 по делу № А11-11199/2017
- 6) Решение Арбитражного Суда г. Москвы от 11.01.2021 года по делу № А40-52691/20-108-901

- 7) Сергеев С.В. Применение общих средств противодействия злоупотреблениям при налогообложении выплат иностранным организациям // *Налоги*. 2020. № 6. С. 19 – 22
- 8) Хаванова И. А. Принцип основной цели: новеллы международных налоговых правил // *Финансовое право*. 2019. № 7. С. 40