

## Сравнение подходов к интерпретации налоговой доктрины «деловой цели» в России и за рубежом

Научный руководитель – Шевелева Наталья Александровна

*Ковельянова Ольга Андреевна*

*Аспирант*

Санкт-Петербургский государственный университет, Юридический факультет, Кафедра государственного и административного права, Санкт-Петербург, Россия

*E-mail: kovelyanova@gmail.com*

Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) закрепляет, что налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога только в том случае, если основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога (подпункт 1 пункта 2 статьи 54.1 НК РФ).

Иными словами, для получения предусмотренной законом налоговой выгоды налогоплательщик должен быть готов доказать налоговым органам или суду, что у сделки (операции) есть основная цель, отличная от цели получения налоговых преимуществ.

В различных правовых порядках такое положение называют доктриной «деловой цели» (business purpose doctrine).

Содержание доктрины «деловой цели» в России и за рубежом формируется, в первую очередь, в судебной практике. Именно она задает вектор развития и устанавливает пределы её применения при анализе конкретных фактических обстоятельств.

Несмотря на то, что в российском законодательстве отсутствует понятие судебной доктрины [2], судебные доктрины в сфере налогового права достаточно широко развиты и имеют особую ценность, так как являются практическим способом разрешения налогового спора [7].

Изначально доктрина «деловой цели» была результатом опыта, накопленного в странах англосаксонской правовой семьи, особенно в США, Великобритании и Канаде [1, 3, 4, 5].

При этом если мы обратимся к традиционному американскому пониманию доктрины «деловой цели», то увидим, что доктрина «деловой цели» является составной частью другой доктрины – доктрины «экономической сущности», а именно её субъективным критерием, который характеризует намерения и действия налогоплательщика.

В свою очередь, неотъемлемой частью доктрины «экономической сущности» также является объективный критерий, который направлен на установление действительного экономического смысла в операциях и сделках налогоплательщика (см. Рис.: Место доктрины "деловой цели" в системе налоговых доктрин в США).

В российском правовом порядке в такой взаимосвязи доктрину «экономической сущности» выделяют только в научной литературе [2, 3, 6]. Отличительной особенностью доктрины «деловой цели» в российской правоприменительной практике является то, что практическая задача, которая ставится для разрешения с помощью доктрины «деловой цели» в России по сути аналогична задаче, которая стоит перед доктриной «экономической сущности» за рубежом – пресечь получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. А доктрине «приоритета сущности над формой» в российском правовом порядке отводится только задача борьбы со злоупотреблениями в случае искажения налогоплательщиками информации, существенной для целей налогообложения.

В результате место доктрины «деловой цели» в системе налоговых доктрин в Российской Федерации проиллюстрировано на схеме (см. Рис.: Место доктрины "деловой цели" в системе налоговых доктрин в Российской Федерации).

Таким образом, в российской судебной и правоприменительной практике прослеживается явное разделение, при котором действительный экономический смысл операции устанавливается только при некорректности самих данных, а требование об установлении объективного экономического эффекта при определении «деловой цели» сделки (операции) отсутствует, что позволяет сторонам налогового спора при установлении «деловой цели» сделки (операции) игнорировать важность определения экономического смысла хозяйственной операции для целей определения истинного предпринимательского результата, к которому стремился налогоплательщик.

На основании изложенного можно сделать вывод, что для повышения эффективности в решении практических вопросов в российской практике по пресечению получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды доктрина «деловой цели» должна включать в себя как объективный аспект, заключающийся в определении действительного экономического смысла сделки (операции), которую совершил налогоплательщик, так и субъективный, который характеризует намерения и действия налогоплательщика.

### Источники и литература

- 1) Винницкий Д.В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М.: Статут, 2017. 463 с. // СПС «Консультант Плюс»
- 2) Ибрагимова Ю.Э. Роль судебных доктрин в практике арбитражных судов // Журнал российского права. 2020. № 4. С. 172-185
- 3) Килинкарлова Е.В. Допустимая налоговая оптимизация в судебных доктринах США и Великобритании // Закон. – 2012. – № 1 // СПС «Консультант Плюс»
- 4) Романова Е.В. Судебная доктрина в системе источников налогового права США: автореферат диссертации кандидата юридических наук / Е.В. Романова. Москва. 2012. 24 с.
- 5) Травина Л.А. Судебная практика в правовом регулировании налоговых отношений в Российской Федерации и Соединенных Штатах Америки // Публично-правовые исследования: электрон. журн. 2016. N 3. С. 55 - 77. // СПС «Консультант Плюс»
- 6) Цветкова Е.А. Доктрина налоговой выгоды в правоприменительной практике // Налог. 2017. № 6. С. 23 - 26
- 7) Шерстернава Е.П. Проблемы применения судебных налоговых доктрин в Соединенных Штатах Америки на примере доктрины экономической сущности // Налог. (журнал). 2021. № 5 // СПС «Консультант Плюс»

### Иллюстрации

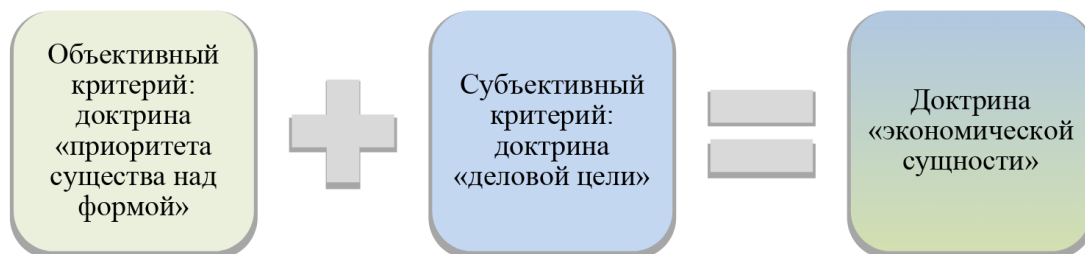


Рис. 1. Место доктрины «деловой цели» в системе налоговых доктрин в США

Рис. : Место доктрины "деловой цели" в системе налоговых доктрин в США



Рис. 2 Место доктрины «деловой цели» в системе налоговых доктрин в Российской Федерации

Рис. : Место доктрины "деловой цели" в системе налоговых доктрин в Российской Федерации