

ВЛИЯНИЕ ИНТЕРНАЦИОНАЛИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО ПРАВА НА РОССИЙСКОЕ ПРАВОПРИМЕНЕНИЕ В СФЕРЕ КОРПОРАТИВНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ*

К.А. Пономарева

Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского, г. Омск, Россия

Информация о статье

Дата поступления –

19 сентября 2017 г.

Дата принятия в печать –

10 октября 2017 г.

Дата онлайн-размещения –

20 декабря 2017 г.

Ключевые слова

Налоговое право, прямые налоги, налог на прибыль, правоприменение, судебная практика

Рассматриваются тенденции правового регулирования отношений в сфере корпоративного налогообложения с участием иностранного элемента. Выделены основные вопросы, связанные с реализацией норм, регулирующих налогообложение прибыли юридических лиц: налогообложение выплаты роялти, долгового финансирования и внутригрупповых расходов, применение правил тонкой (недостаточной) капитализации, трансфертное ценообразование. Делается вывод о росте роли решений судов, особенно высших судебных инстанций. Наиболее актуальными и вызывающими наибольшее число споров с налоговыми органами вопросами являются налогообложение выплаты роялти, долгового финансирования и внутригрупповых расходов.

INFLUENCE OF INTERNATIONALIZATION OF TAX LAW ON RUSSIAN TAX LAW ENFORCEMENT IN THE AREA OF CORPORATE TAXATION

Karina A. Ponomareva

Dostoevsky Omsk State University, Omsk, Russia

Article info

Received – 2017 September 19

Accepted – 2017 October 10

Available online – 2017 December 20

Keywords

Tax law, direct taxes, corporate income tax, law enforcement, judicial practice

Subject. The influence of internationalization of tax law on Russian tax law enforcement in the area of corporate taxation is considered in the article.

The purpose of the paper is to analyze influence of internationalization of tax law on Russian tax law enforcement in the area of corporate taxation.

Methodology. The author uses methods of theoretical analysis, particularly the theory of integrative legal consciousness, as well as legal methods, including formal legal method and methods of comparative law.

Results, scope of application. The development of Russian tax legislation is influenced by acts of international organizations, primarily the Action Plan aimed at combating base erosion and profit shifting (BEPS).

Trends of regulation of corporate taxation in relationships with participation of a foreign element are considered in the article. The main issues of realization of norms in the area of corporate direct taxation are brought into light, and namely, taxation of royalties, intra-group expenses, thin capitalization rules and transfer pricing. Tax agreements concluded by the Russian Federation do not contain special rules aimed at combating abuses (in contrast, for example, from European anti-avoidance rules).

In recent years Russian tax law introduced institutions that had been established and applied in the tax law of foreign countries. These processes are moving forward and are characterized by frequent changes of legislation, which indicates that the concept of deoffshorization and implementation of the BEPS plan is not always elaborated at the stage of adoption of bills.

* Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках проекта проведения научных исследований «Правовой режим прямого налогообложения в интеграционных объединениях (опыт Европейского Союза и Евразийского экономического союза)», проект № 17-03-50091.

Conclusions. The author comes to the conclusion that the most relevant and most controversial issues are taxation of payment of royalties, debt financing and intra-group expenses. The practice of applying the CFC rules is just starts forming. In addition, there is a tendency to increase the quality and quantity of information sources used by tax authorities to collect evidence, including the expansion of the practice of information exchange.

1. Введение

На финансово-правовой режим налогообложения прибыли и доходов в Российской Федерации влияет множество факторов, среди которых важное место занимает интернационализация налогового права. Все больше налоговых отношений носит трансграничный характер.

На развитие российского налогового законодательства влияют акты международных организаций, в первую очередь План действий, направленных на борьбу с размыванием налоговой базы и выводом прибыли (далее – план BEPS)¹. В рамках его реализации изменяется и налоговое законодательство Европейского Союза и его государств-членов. Известны решения Суда ЕС по тонкой капитализации, принятые с учетом европейских документов²: они не касаются третьих стран, которые не входят в Европейский Союз, и поэтому не стоит их напрямую применять к российским правилам. Вместе с тем интеграционный характер отношений с Европейским Союзом позволяет российскому законодателю корректировать правовые нормы, регулирующие отдельные налоговые отношения, в соответствии со стандартами Европейского Союза, а правоприменительным органам при разрешении соответствующих споров учитывать практику Суда ЕС.

Выделим несколько сфер правового регулирования налоговых отношений, на которых в наибольшей степени сказались международная экономическая интеграция и зарубежная налоговая практика.

2. Правила контролируемой иностранной компании и налоговое резидентство юридических лиц

1 января 2015 г. вступил в силу Федеральный закон от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ³, которым в российскую налоговую систему введены два новых ин-

ститута – институт контролируемой иностранной компании (далее – КИК) и институт корпоративного налогового резидентства. Эти институты направлены на противодействие уклонению от налогообложения в Российской Федерации и размыванию российской налоговой базы.

При разработке правил КИК учтены некоторые рекомендации ОЭСР из плана BEPS: широкое определение КИК; механизм для разграничения активной и пассивной прибыли КИК; отнесение прибыли КИК к контролирующему лицу в соответствии с его долей; порог низкого уровня налогообложения на основе эффективной ставки; освобождение КИК с малым размером прибыли и др.

Согласно ст. 25.13 НК РФ КИК признается иностранная организация, удовлетворяющая одновременно следующим условиям:

- 1) организация не признается налоговым резидентом Российской Федерации;
- 2) контролирующим лицом организации являются организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации⁴.

Контролируемой иностранной компанией также считается иностранная структура без образования юридического лица, контролирующим лицом которой являются организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации.

Вторым важнейшим достижением российского налогового законодателя стала реформа института налогового резидентства организаций и закрепление его с учетом места управления, проведенная одновременно с закреплением в НК РФ норм, регулирующих институт КИК. Управленческий

Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // *Собрание законодательства Российской Федерации*. 2014. № 48. Ст. 6657.

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // *Собрание законодательства Российской Федерации*. 1998. № 31. Ст. 3824.

¹ Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publ., 2013. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

² Case C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH v Finanzamt Steinfurt, ECJ, judgement of 12 December 2002; Case C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, ECJ, judgement of 13 March 2007.

³ Федеральный закон от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую

тест, как отмечает Е.В. Килинкарлова, учитывает тесные экономические и коммерческие связи компании с государством, о чем может свидетельствовать наличие органов управления и контроля, место резидентства ее основных акционеров или основное место ведения бизнеса [1, с. 103].

В соответствии с п. 1 ст. 246.2 НК РФ налоговыми резидентами Российской Федерации признаются:

- 1) российские организации;
- 2) иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации в соответствии с международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения, – для целей применения этого международного договора;
- 3) иностранные организации, местом управления которыми является Российская Федерация, если иное не предусмотрено международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения.

На основании п. 2 ст. 246.2 НК РФ Российская Федерация признается местом управления иностранной организацией при соблюдении хотя бы одного из следующих условий в отношении указанной иностранной организации и ее деятельности:

1. Исполнительный орган (исполнительные органы) организации регулярно осуществляет свою деятельность в отношении этой организации из Российской Федерации. Регулярным осуществлением деятельности не признается осуществление деятельности в Российской Федерации в объеме существенно меньшим, чем в другом государстве (государствах).

2. Главные (руководящие) должностные лица организации (лица, уполномоченные планировать и контролировать деятельность, управлять деятельностью предприятия и несущие за это ответственность) преимущественно осуществляют руководящее управление этой иностранной организацией в Российской Федерации. Руководящим управлением организацией признаются принятие решений и осуществление иных действий, относящихся к вопросам текущей деятельности организации, входящим в компетенцию исполнительных органов управления.

В случае если в отношении иностранной организации выполняются условия, установленные пп. 1 или 2 п. 2 ст. 246.2 НК РФ, и такой организацией представлены документы, подтверждающие выполнение таких же условий в отношении какого-либо из иностранных государств, Российская Федерация признается местом управления этой иностранной

организацией, если в отношении этой организации выполняется хотя бы одно из следующих условий:

- ведение бухгалтерского или управленческого учета организации (за исключением действий по подготовке и составлению консолидированной финансовой и управленческой отчетности, а также анализу деятельности иностранной организации) осуществляется в Российской Федерации;
- ведение делопроизводства организации осуществляется в Российской Федерации;
- оперативное управление персоналом организации осуществляется в Российской Федерации.

В соответствии с п. 8 ст. 246.2 НК РФ иностранные организации, имеющие постоянное местонахождение в иностранном государстве и осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через обособленное подразделение, имеют право самостоятельно признать себя налоговым резидентом Российской Федерации при соблюдении положений НК РФ и иных российских нормативных правовых актов. В таком случае указанная иностранная организация не признается контролируемой иностранной компанией на основании ст. 25.13 НК РФ.

Таким образом, иностранные организации признаются плательщиками налога на прибыль, если они:

- осуществляют свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и получают доходы от источников в России;
- не осуществляют деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, но получают доходы от источников в России.

Другими словами, критерием признания иностранных организаций российскими налоговыми резидентами избран критерий места фактического управления. Иностранные организации, не являющиеся российскими налоговыми резидентами, признаются плательщиками налога на прибыль, если они ведут в Российской Федерации деятельность, приводящую к образованию постоянного представительства, или получают доходы из источников в Российской Федерации. В соответствии с налоговым законодательством и положениями соглашений об избежании двойного налогообложения (далее – СИДН) государство обладает правом облагать только часть прибыли иностранной организации, непосредственно связанную с ее деятельностью через постоянное представительство, которая может быть зачислена этому постоянному представительству.

Таким образом, по замечанию А.И. Савицкого, «последовательное применение критерия недис-

криминации к постоянным представительством иностранных организаций в России может существенно изменить внутригосударственный порядок налогообложения, приблизив их налогово-правовой статус к резидентам и устранив неоправданную дискриминацию» [2, с. 29].

Признание иностранной компании налоговым резидентом Российской Федерации в добровольном порядке может повлечь за собой ряд проблем, например, привлечь внимание контролирующих органов к ее деятельности в предшествующих налоговых периодах. Помимо риска образования постоянного представительства в России можно отметить риск применения правил трансфертного ценообразования к заключенным сделкам. Вместе с тем, законодателем не определен порядок учета накопленных убытков и налогового базиса активов иностранной компании для целей российского налогообложения. Все эти вопросы должны учитываться при принятии решения о признании налогового резидентства.

Статья 246.2 НК РФ успела претерпеть ряд изменений. Так, Федеральным законом от 8 июня 2015 г. № 150-ФЗ были внесены поправки в НК РФ, касающиеся налогообложения КИК и симметричных корректировок при налогообложении контролируемых сделок⁵.

Федеральным законом от 15 февраля 2016 г. № 32-ФЗ внесены изменения в части первую и вторую НК РФ в части норм о деофшоризации, а именно касательно подачи уведомления об участии в иностранных организациях:

– срок подачи уведомления об участии в иностранных организациях (иностранной структуре без образования юридического лица), а также о прекращении участия продлен до 3 месяцев;

– внесены поправки в ст. 105.2 НК РФ в части определения доли участия в организации;

– уведомление об участии не подается лицами, участие которых в иностранных организациях реализовано исключительно через прямое и (или) косвенное участие в одной или нескольких российских публичных компаниях;

– физические лица, приобретающие статус налогового резидента по итогам календарного года, подают уведомление об участии не позднее 1 марта следующего года⁶.

Сравнивая задачи правил КИК в Европейском Союзе и его государствах-членах с правилами КИК в Российской Федерации, можно сделать вывод о том, что задачи правил КИК в Европейском Союзе основаны на плане BEPS и состоят в устранении отсрочки налогообложения прибыли, а также ограничении искусственного размещения пассивного дохода в иностранной низконалоговой юрисдикции. Вместе с тем основная задача российских правил КИК – борьба с налоговыми злоупотреблениями и деофшоризация национальной экономики.

3. Национальные правила, направленные на борьбу с налоговыми злоупотреблениями

Налоговые соглашения, заключенные Российской Федерацией, не содержат специальных правил, направленных на борьбу со злоупотреблениями (в отличие, например, от европейских *anti-avoidance rules*). Однако важную роль на этом направлении продолжает играть Постановление Высшего Арбитражного Суда РФ (далее – ВАС РФ) от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»⁷, составляющее базу судебной практики по борьбе с практикой агрессивного налогового планирования. Налоговая выгода определяется как уменьшение размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки,

⁵ Федеральный закон от 8 июня 2015 г. № 150-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3 Федерального закона “О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)”» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2015. № 24. Ст. 3377.

⁶ Федеральный закон от 15 февраля 2016 г. № 32-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую

Налогового кодекса Российской Федерации и Федеральный закон “О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)”» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2016. № 7. Ст. 920.
⁷ Постановление Пленума Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в целях получения налоговой выгоды является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы. Таким образом, правомерность действий налогоплательщика зависит от «обоснованности» или «необоснованности» полученной им налоговой выгоды.

Большое количество жалоб налогоплательщиков касается оценки обоснованности налоговой выгоды. Суд придает экономическому анализу определяющее значение при оценке обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды [3, с. 112].

Правоприменитель избрал подходы деловой цели и преобладания содержания перед формой. Деловая сущность отношений и подлинные обстоятельства хозяйственной деятельности имеют преимущество над их оформлением в документах (п. 3, 5, 7 Постановления Пленума ВАС РФ № 53, п. 7 информационного письма Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 98⁸). Эти положения в равной степени применимы как к внутренним, так и к трансграничным ситуациям, хотя число судебных актов в отношении последних существенно меньше⁹.

Проблема разграничения правомерных действий, направленных на минимизацию налогов, и уклонения от их уплаты в течение длительного времени обсуждалась и на уровне российского законодателя. Проект федерального закона № 529775-6 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» был внесен в Государственную Думу в мае 2014 г. Законопроект вызвал критику практиков и исследователей [4–6] и был существенно доработан.

На решение проблемы использования налогоплательщиками формально правомерных действий для неуплаты (неполной уплаты) налога или получе-

ния права на его возмещение (зачет, возврат) направлен принятый в итоге Федеральный закон от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ. Введенная им в НК РФ ст. 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» закрепляет общее правило, запрещающее налогоплательщикам уменьшать налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Вместо концепции деловой цели законодатель использует уже концепцию основной цели. Определены условия, при одновременном соблюдении которых налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога:

1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога;

2) обязательство по сделке (операции) исполнено стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Доказывать факт несоблюдения этих условий должны налоговые органы в ходе мероприятий налогового контроля¹⁰.

Тем не менее, по мнению В.М. Зарипова, текст содержит в себе минимум два серьезных изъяна-нововведения. Во-первых, это введение понятия «искажение фактов хозяйственной жизни», содержание которого неконкретно, а потому может быть истолковано произвольно в любую сторону. Вторым опасным нововведением становится презумпция необоснованной налоговой выгоды в случае, если обязанное по договору лицо не выполнило свои обязательства по нему. Иными словами, если сделка реальна, налоговых претензий к участникам нет, но действительным исполнителем выступило какое-то третье лицо – налогоплательщик теряет право на получение нало-

⁸ Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22 декабря 2005 г. № 98 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 3.

⁹ См.: Определение Верховного Суда РФ от 13 апреля 2015 г. № 305-КГ15-2040 по делу № А41-

3708/2014; Определение Верховного Суда РФ от 11 ноября 2014 г. № 305-КГ14-1350 по делу № А40-97501/2012.

¹⁰ Федеральный закон от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2017. № 30. Ст. 4443.

говой выгоды по ней. Презумпция эта, как видно из закона, неопровержима [7].

Возникает вопрос соотношения НК РФ и Постановления Пленума ВАС РФ № 53: закон касается преимущественно проблематики сделок с «недобросовестными» контрагентами, в то время как концепция необоснованной налоговой выгоды имеет куда более широкое применение. Таким образом, разграничение вариантов правомерной и неправомерной налоговой оптимизации посредством доказывания обстоятельств необоснованной налоговой выгоды не всегда представляется возможным. Наличие или отсутствие доказательств совершения налогоплательщиком действий, подтверждающих их направленность на избежание уплаты налогов, имеет косвенное отношение к реальным намерениям и целям налогоплательщика, поскольку в действительности только сам налогоплательщик может знать, имелось ли у него намерение уклониться от уплаты налогов в отсутствие на это соответствующих прав и оснований.

Доктрина необоснованной налоговой выгоды имеет все предпосылки стать инструментом борьбы с трансграничными злоупотреблениями. Ввиду ее кодификации применение общих антиуклонительных положений должен стать более упорядоченным.

4. Правила тонкой (недостаточной) капитализации

Интересна динамика споров по вопросам применения п. 2 ст. 269 НК РФ. Дела о тонкой капитализации появились в судах в 2004 г. И если тогда было вынесено всего два судебных решения, то в 2011 г. отмечено их наибольшее количество – 47. То же самое происходит с решениями, в которых есть ссылки судов на документы ОЭСР: в 2007 г. найдено одно решение, а в 2012 г. их было уже десять [8].

В 2012–2014 гг. судебная практика была противоречивой. Там, где налоговым органам удавалось доказать, что договор займа был заключен по указанию или за счет средств иностранной компании,

прямо или косвенно владевшей долей в уставном капитале российского заемщика, суды поддерживали применение правил недостаточной капитализации. В других случаях суды следовали буквальному прочтению п. 2 ст. 269 НК РФ и поддерживали налогоплательщиков¹¹.

Ситуация кардинально изменилась в 2015 г., когда все судебные разбирательства, завершённые в указанном году, закончились в пользу налоговых органов. Хотя часть разбирательств была выиграна налогоплательщиками в нижестоящих судебных инстанциях, вышестоящие суды не поддержали их. При этом во многих случаях налоговые органы и не старались отследить источник финансирования иностранной аффилированной компании или найти указания иностранной материнской компании по предоставлению займа российской компании через «сестринскую» компанию, а ограничивались тем, что доказывали аффилированность иностранного займодавца и российского заемщика.

Соблюдение принципа запрета дискриминации, закрепленного ст. 24 Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал¹² и аналогичными статьями СИДН, при применении правил тонкой капитализации становится предметом большого количества судебных споров. После ставшего основополагающим при разрешении аналогичных споров дела ОАО «Угольная компания “Северный Кузбасс”»¹³ вопросы тонкой капитализации стали одними из самых актуальных в сфере корпоративного налогообложения. При рассмотрении подобных споров судами формировались подходы к налогообложению трансграничных операций. В них тема дискриминации затрагивалась в несколько ином аспекте – в отношении возможности применения национальных правил о недостаточной капитализации при выплате иностранным заимодавцам процентов по долговым обязательствам. ВАС РФ пришел к выводу о том, что правила тонкой капитализации не противоречат принципу недискриминации.

¹¹ Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 19 июня 2015 г. № Ф07-3729/2015 по делу № А56-41307/2014; Определение Верховного Суда РФ от 17 июля 2015 г. № 305-КГ15-8766 по делу № А40-41135/14; Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 30 ноября 2015 г. № Ф07-6553/2015 по делу № А05-12258/2014; Решение Арбитражного суда Республики Коми от 3 августа 2015 г. по делу № А29-2795/2015; Постановление Девятого арбитражного апелляционного

суда от 3 декабря 2015 г. № 09АП-47431/2015 по делу № А40-25939/15.

¹² Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital [as they read on 28 January 2003] / OECD. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/1914475.pdf>.

¹³ Постановление Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. № 8654/11 по делу № А27-7455/2010 // Вестник ВАС РФ. 2012. № 3.

Вопрос применения п. 4 ст. 269 НК РФ к ситуациям, при которых заимодавцем выступала не иностранная компания, а российская организация, до последнего времени оставался неоднозначным. Однако знаковым стало решение по делу ООО «Новая табачная компания»¹⁴. Верховный Суд РФ в своем определении указал на то, что ст. 269 НК РФ направлена на защиту от налоговых злоупотреблений и неприменима в случае, если злоупотребление не выявлено. До этого момента налоговые органы «освобождали себя от доказывания факта злоупотреблений и не выясняли действительного экономического смысла правоотношений между материнской и дочерней компаниями» [9, с. 38].

5. Административная помощь и обмен налоговой информацией

Российские налоговые органы становятся все более активными в использовании инструментов международного обмена налоговой информацией, обеспеченных в том числе заключенными Российской Федерацией СИДН. Согласно Основным направлениям налоговой политики Российской Федерации на 2016 г. и плановый период 2017 и 2018 гг.¹⁵ внесение изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, направленных на обеспечение возможности автоматического обмена налоговой информацией по финансовым операциям с иностранными юрисдикциями, должно позволить в 2018 г. осуществить запланированное присоединение Российской Федерации к многостороннему соглашению по автоматическому обмену финансовой информацией, предусмотренному Единым стандартом отчетности по финансовым операциям для налоговых целей, разработанным ОЭСР, и начать обмен. Внедрение данного стандарта повысит способность налоговых органов получать необходимую информацию для точного определения налоговых обязательств национальных налогоплательщиков.

Важное значение для международной интеграции России в процесс информационного обмена

имеет факт подписания и ратификации Россией Совместной Конвенции Совета Европы и ОЭСР об оказании взаимного административного содействия по налоговым делам (далее – Страсбургская Конвенция)¹⁶. Для России она вступила в силу с 1 июля 2015 г. Страсбургская Конвенция охватывает широчайший круг налогов и обеспечивает все возможные формы административного сотрудничества государств по установлению и сбору налогов, кроме того, позволяет государствам-подписантам расширить свою договорную сеть по обмену информацией не только с новыми договаривающимися сторонами, но и по отношению к другим налогам. Для России положения Страсбургской Конвенции распространяются на административную помощь за налоговые периоды, начинающиеся 1 января 2016 г., при этом любые две или более стороны могут взаимно согласиться, что действие конвенции распространяется на административную помощь в отношении более ранних налоговых периодов¹⁷.

Поскольку все большее число налогоплательщиков участвует в трансграничных налоговых отношениях, обмен налоговой информацией становится основным инструментом контроля соблюдения налогоплательщиками обязанностей по уплате налогов и сборов. Анализ правоприменительной практики показывает, что запросы информации обычно не связаны с уплатой конкретного налога в иностранном государстве, но имеют более широкий предмет. Российские налоговые органы запрашивают также информацию о корпоративной структуре налогоплательщика, движении средств по счетам, активности компании и ее правовом положении в иностранной юрисдикции.

Запросы информации по факту уплаты налогов редко появляются в судебных решениях. Так, хотя информация, содержащаяся в запросе, не подлежит разглашению, из текста судебных актов по известному делу «Орифлэйм»¹⁸ можно судить о том, что налоговые органы Люксембурга получили подоб-

¹⁴ Определение Верховного Суда РФ от 18 марта 2016 г. по делу № 305-КГ15-14623, А40-87775/14.

¹⁵ Основные направления налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁶ Совместная Конвенция Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам (ETS № 127) (Заключена в г. Страсбурге 25 января 1988 года) // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁷ Письмо ФНС России от 22 декабря 2015 г. № ОА-4-17/22482 «О взаимной административной помощи по налоговым делам и международном обмене налоговой информацией» // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁸ Определение Верховного Суда РФ от 14 января 2016 г. № 305-КГ15-11546 по делу № А40-138879/14 // СПС «КонсультантПлюс».

ный запрос от российских налоговых органов. Роялти, полученные люксембургской компанией от ее российского дочернего общества, не были обложены налогом в Люксембурге. Конкретный налог в тексте не был определен, возможно, по причине очевидности того, что стороны имели в виду налог на прибыль.

6. Выводы

Изложенное позволяет сделать вывод о том, что курс, взятый российским законодателем на деофшоризацию экономики, избран на длительный период, основан на документах международных организаций и в дальнейшем будет направлен на борьбу со злоупотребительными налоговыми практиками, что соответствует последним мировым тенденциям правового регулирования прямого налогообложения.

Кроме того, по итогам исследования влияния интеграции на правовое регулирование налогообложения в Российской Федерации можно прийти к выводу о росте роли решений судов, особенно высших судебных инстанций, по вопросам прямого налогообложения вплоть до придания решениям Верховного Суда РФ и ВАС РФ признаков прецедентного толкования (самый яркий пример – решение по делу «Северный Кузбасс»). Однако мы не критикуем эту тенденцию: динамика развития налогового права и изменения российского и зарубежного налогового законода-

тельства слишком высока, что неизбежно влечет возникновение пробелов и правовых коллизий. В связи с этим судебная практика – оптимальный инструмент, позволяющий адаптировать налоговое законодательство к налоговым отношениям, особенно таким сложным, как трансграничные. Вследствие такой ситуации наука финансового и налогового права вынуждена следовать за правоприменительной практикой, формирующей те или иные тенденции.

Наиболее актуальными и вызывающими наибольшее число споров с налоговыми органами вопросами являются налогообложение выплаты роялти, долгового финансирования и внутригрупповых расходов. Практика применения правил КИК по объективным причинам только начинает формироваться.

Кроме того, существует тенденция увеличения качества и количества источников информации, используемых налоговыми органами для сбора доказательств, в том числе расширение практики информационного обмена.

В последние годы в российское налоговое право введены институты, сложившиеся и применяемые в налоговом праве зарубежных стран. Указанные процессы протекают поступательно и характеризуются частым внесением изменений в законодательство, что свидетельствует о том, что концепция деофшоризации и реализации плана BEPS не всегда детально проработана на стадии принятия законопроектов.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Килинкарлова Е.В. Налоговое право зарубежных стран: учебник / Е.В. Килинкарлова. – М.: Юрайт, 2015. – 354 с.
2. Савицкий А.И. Налоговая дискриминация и налоговые льготы / А.И. Савицкий // *Налоговед.* – 2013. – № 3. – С. 28–37.
3. Хаванова И.А. О теории экономического анализа в налоговом праве (концептуальные основы) / И.А. Хаванова // *Журнал российского права.* – 2015. – № 5. – С. 111–124.
4. Зарипов В.М. Кризис концепции налоговой выгоды / В.М. Зарипов // *Налоговед.* – 2015. – № 6. – С. 18–31.
5. Копина А.А. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами vs получение необоснованной налоговой выгоды / А.А. Копина // *Налоги.* – 2016. – № 9. – С. 10–17.
6. Сасов К.А. Обоснованность налоговой выгоды: кризис доктрины или крушение права? / К.А. Сасов // *Налоговед.* – 2016. – № 11. – С. 24–33.
7. Зарипов В.М. Налоговая выгода: выше плинтуса / В.М. Зарипов // *Zakon.ru* – первая социальная сеть для юристов. – 2017. – 20 июля. – URL: https://zakon.ru/blog/2017/6/20/nalogovaya_vygoda_vyshe_plintusa (дата обращения: 28.06.2017).
8. Завязочникова М.В. Вопросы налогообложения международных компаний в практике российских арбитражных судов / М.В. Завязочникова // *Налоговед.* – 2013. – № 11. – С. 48–49.
9. Владимирова Т.В. О применении правил недостаточной капитализации к займам между российскими компаниями / Т.В. Владимирова, А.А. Амбрасовская // *Налоговед.* – 2016. – № 5. – С. 30–41.

REFERENCES

1. Kilinkarova E.V. *Tax law of foreign countries*. Moscow, Yurait Publ., 2015. 354 p. (In Russ.).
2. Savitskiy A.I. Tax discrimination and tax exemptions. *Nalogoved*, 2013, no. 3, pp. 28–37. (In Russ.).
3. Khavanova I.A. On Economic Analysis Theory in Fiscal Law (Conceptual Framework). *Zhurnal rossiiskogo prava = Journal of Russian Law*, 2015, no. 5, pp. 111–124. (In Russ.).
4. Zaripov V.M. The crisis of concept of tax benefit. *Nalogoved*, 2015, no. 6, pp. 18–31. (In Russ.).
5. Kopina A.A. Tax control in connection with deals between interdependent persons vs. groundless tax benefit. *Nalogi = Taxes (Newspaper)*, 2016, no. 9, pp. 10–17. (In Russ.).
6. Sasov.A. Validity of tax benefit: crisis of the doctrine or crash of the law? *Nalogoved*, 2016, no. 11, pp. 313–317. (In Russ.).
7. Zaripov V.M. To the issue of tax benefit. *Zakon.ru*, June 20, 2017. Available at: https://zakon.ru/blog/2017/6/20/nalogovaya_vygoda_vyshe_plintusa. (In Russ.).
8. Zavyazochnikova M.V. Issues of taxation of international companies in practice of Russian arbitration courts. *Nalogoved*, 2013, no. 11, pp. 48–49. (In Russ.).
9. Vladimirova T.V., Ambrasovskaya A.A. To enforcement of thin capitalization rules to loans between Russian companies. *Nalogoved*, 2016, no. 5, pp. 30–41. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Пономарева Карина Александровна – кандидат юридических наук, старший преподаватель кафедры государственного и муниципального права Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского
644077, Россия, г. Омск, пр. Мира, 55а
e-mail: karinaponomareva@gmail.com
ResearcherID: N-7562-2016

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Karina A. Ponomareva – PhD in Law, Assistant Professor, Department of State and Municipal Law Dostoevsky Omsk State University
55a, Mira pr., Omsk, 644077, Russia
e-mail: karinaponomareva@gmail.com
ResearcherID: N-7562-2016

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Пономарева К.А. Влияние интернационализации налогового права на российское правоприменение в сфере корпоративного налогообложения / К.А. Пономарева // Правоприменение. – 2017. – Т. 1, № 4. – С. 66–74. – DOI: 10.24147/2542-1514.2017.1(4).66-74.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Ponomareva K.A. Influence of internationalization of tax law on Russian tax law enforcement in the area of corporate taxation. *Pravoprimenie = Law Enforcement Review*, 2017, vol. 1, no. 4, pp. 66–74. DOI: 10.24147/2542-1514.2017.1(4).66-74. (In Russ.).