ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ИНСТИТУТ
МЕЖДУНАРОДНЫХ ОТНОШЕНИЙ (УНИВЕРСИТЕТ)
МИНИСТЕРСТВА ИНОСТРАННЫХ ДЕЛ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»

На правах рукописи

Подшивалова Дарья Яковлевна

РЕАЛИЗАЦИЯ ПРИНЦИПА ОПРЕДЕЛЕННОСТИ В РЕГУЛИРОВАНИИ И ПРИМЕНЕНИИ ФИНАНСОВО-ПРАВОВЫХ СРЕДСТВ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ УКЛОНЕНИЮ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИИ И КАНАДЕ

Специальность 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право;
бюджетное право
Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук

Научный руководитель:
доктор юридических наук, доцент
Шахмаметьев Алексей Алимович

Москва – 2022

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение 3

Глава 1. Принцип правовой определенности в налоговом праве и финансово-правовые средства противодействия уклонению от налогообложения 22

§ 1.1. Понятие «уклонение от налогообложения» 22

§ 1.2. Правовая определенность как принцип налогового права 38

§ 1.3. Финансово-правовые средства в системе противодействия уклонению от налогообложения 60

Глава 2. Правоустанавливающие средства противодействия уклонению от налогообложения 78

§ 2.1. Правоустанавливающие средства противодействия уклонению от налогообложения на национальном уровне 78

§ 2.2. Правоустанавливающие средства противодействия уклонению от налогообложения на международном уровне 108

Глава 3. Правореализующие средства противодействия уклонению от налогообложения 135

§ 3.1. Правореализующие средства противодействия уклонению от налогообложения на национальном уровне 135

§ 3.2. Правореализующие средства противодействия уклонению от налогообложения на международном уровне 169

Заключение 192

Перечень сокращений 203

Список использованных источников и литературы 207

Введение

Актуальность темы исследования. Роль налогов на современном этапе развития общества трудно переоценить, поскольку они составляют основной источник доходов бюджета государства[1]. Уклонение от налогообложения может угрожать финансовой безопасности государства и создавать серьезные затруднения в реализации его функций. Эта проблема как в России, так и в иных государствах является одной из основных причин недополучения значительных денежных средств. По некоторым оценкам, государства в целом теряют около 483 млрд долл. в год из-за неуплаты налогов[2]. Вследствие этого в современных условиях общественно-экономического развития и свободы предпринимательской деятельности перед государствами стоит приоритетная задача обеспечения полноты поступления налоговых доходов, в том числе путем принятия различных финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения.

Как правило, эти средства оцениваются государствами с точки зрения их эффективности и результативности в пресечении противоправных действий налогоплательщиков. В то же время налоговые правоотношения содержат в себе неизбежное противоречие между публичным финансовым интересом по обеспечению поступления фискальных платежей и частными интересами налогоплательщиков по формированию предсказуемой и стабильной налоговой среды, исключающей необоснованное привлечение к юридической ответственности и злоупотребление должностными лицами своими полномочиями. Одним из способов сбалансировать эти интересы является соблюдение принципа правовой определенности на уровне как правоустановления, так и правореализации. В связи с этим представляется особенно важным исследование

[1] Например, за 2020 г. доля налоговых доходов в общем объеме бюджетных поступлений России составила 72,5%. См.: Отчет об исполнении консолидированного бюджета Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов. Текст: электронный // Федеральное казначейство. URL: https://roskazna.gov.ru/ispolnenie-byudzhetov (дата обращения: 10.03.2021).

[2] По данным международной неправительственной организации Tax Justice Network. Текст: электронный // Tax Justice Network. URL: https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2021/ (дата обращения: 10.03.2021).

финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения с точки зрения принципа правовой определенности. Правовая неопределенность может породить недоверие к праву в социальной среде, что может вызывать сомнения частных субъектов даже в отношении традиционных принципов права, таких как равенство и законность, особенно в рамках имеющих значительный конфликтный потенциал публичных отношений по аккумулированию налоговых доходов государства.

В отечественной юридической науке право с аксиологической точки зрения рассматривается не только как средство социального регулирования, но и как социальная ценность, обладающая рядом свойств[3]. В условиях динамично развивающихся правовых систем и активного трансграничного взаимодействия ценность права во многом обусловлена его возможностью обеспечивать социальную стабильность во всех сферах общественной жизни. В связи с этим значимость правовой определенности не подвергается сомнению большинством отечественных ученых. Они характеризуют ее, в частности, как «важнейшее свойство права»[4], как «золотое правило законотворчества»[5], как «юридическую гарантию соблюдения и уважения всех иных прав»[6]. В 2007 г. министры иностранных дел Большой восьмерки подтвердили важность правовой определенности (англ.: legal certainty)[7].

Для сравнительно-правового исследования финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения в контексте правовой определенности выбран подход Канады. Во-первых, несмотря на то, что правовая

---

[3] См.: Алексеев С.С. Теория права. М.: Издательство БЕК, 1995. С. 161.
[4] Демин А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.04. Екатеринбург, 2014. С. 23.
[5] Кожевников О.А. Неопределенность содержания правовых норм института государственной регистрации юридических лиц может привести к нарушению конституционных принципов равенства и верховенства закона // Право и образование. 2008. № 12. С. 123.
[6] Пресняков М.В. Проблема «качества закона» как требование верховенства права // Гражданин и право. 2009. № 12. С. 43–56.
[7] См.: Declaration of G8 Foreign Ministers on the Rule of Law. Текст: электронный // G7 Information Centre. URL: http://www.g8.utoronto.ca/foreign/formin070530-law.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

система Канады преимущественно относится к англосаксонской правовой семье, в регулировании отношений по противодействию уклонению от налогообложения преобладает закон, а роль прецедентов является невысокой. Канада располагает комплексом законодательных финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения, которые формировались с начала XX в. Во-вторых, регулирование вопросов противодействия уклонению от налогообложения преимущественно осуществляется на уровне федерального законодательства (и лишь частично на уровне провинций для пресечения перевода активов из одной провинции в другую из-за различий в налоговых режимах). В-третьих, в Канаде широко используются нормы относительно-определенного характера в целях противодействия уклонению от налогообложения; при этом соблюдается сформулированный и поддерживаемый судебной практикой принцип, согласно которому налогоплательщик вправе организовывать свои дела так, чтобы уплачивать меньшую сумму налога. В-четвертых, вопросы правовой определенности финансово-правовых средств противодействия уклонению исторически являются важным предметом дискуссии канадских ученых, благодаря чему был наработан определенный опыт решения возникающих вопросов (например, обоснование критериев применения того или иного средства противодействия уклонению от налогообложения, установление особого административного контроля применения общего средства противодействия уклонению от налогообложения, обеспечение возможности получения предварительного налогового заключения и т.д.).

Степень научной разработанности темы. Учитывая, что тема настоящего диссертационного исследования является комплексной, охватывающей вопросы (1) правовой определенности в целом; (2) правовой определенности в контексте противодействия уклонению от налогообложения; (3) правовых средств противодействия уклонению от налогообложения, стоит отметить, что данная тема

в разной мере ранее рассматривалась в трудах отечественных и зарубежных правоведов. Принцип правовой определенности широко исследуется с точки зрения общей теории права, например, в работах Н.А. Власенко[8], В.В. Ершова[9], О.Э. Лейста[10], Л.А. Морозовой[11], С.В. Нарутто[12], М.В. Преснякова[13]. Принципу правовой определенности в сфере правового регулирования налогообложения было посвящено фундаментальное исследование А.В. Демина[14], которое является одним из первых комплексных исследований по этой теме в российской науке. Кроме того, указанный принцип освещался в работах, посвященных анализу российского налогового законодательства и его правоприменения, например в работах Д.В. Тютина[15], Д.В. Винницкого[16], Э.Л. Калашниковой[17], а также во множестве публикаций иных авторов[18]. Проблема, тесно взаимосвязанная с правовой определенностью, — усмотрение в налоговом правоприменении — была предметом исследования Ю.В. Старых[19].

При этом, несмотря на высокий интерес к рассматриваемой теме и большое количество соответствующих публикаций, в российской правовой науке не

---

[8] См.: Власенко Н.А. Проблемы правовой неопределенности: курс лекций. М.: Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации: ИНФРА-М, 2015. 176 с.

[9] См.: Ершов В.В. Парные категории «определенность права» и «неопределенность права» // Определенность и неопределенность права как парные категории: проблемы теории и практики: Материалы XII Международной научно-практической конференции. В 3-х частях. Ч. I. М.: РГУП, 2018. С. 12–42.

[10] См.: Лейст О.Э. Сущность права: проблемы теории и философии права: учебное пособие / МГУ имени М.В. Ломоносова, Юридический факультет. М.: Зерцало-М, 2011. 339 с.

[11] См.: Морозова Л.А. Правовая определенность как общеправовой универсальный принцип реализации права // Социально-экономические явления и процессы. 2017. Т. 12. № 3. С. 250–255.

[12] См.: Нарутто С.В. К вопросу о правовой определенности законодательства // Актуальные проблемы российского права. 2015. № 11. С. 9–19.

[13] См.: Пресняков М.В. Правовая определенность: формальный и материальный аспекты // Изв. Сарат. ун-та Нов. сер. Сер. Экономика. Управление. Право. 2014. № 4. С. 669–674.

[14] См.: Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография / А.В. Демин. М.: Статут, 2015. 366 с.

[15] См.: Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций (подготовлен для системы «КонсультантПлюс», 2020). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 12.03.2022). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[16] См.: Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. Екатеринбург, 2003. 437 с.

[17] См.: Калашникова Э.Л. Неопределенность налоговой обязанности: финансово-правовой аспект: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2008. 176 с.

[18] См., например: Журавлева О.О. Принцип правовой определенности и акты высших судебных органов в налоговом праве // Журнал российского права. 2011. № 4. С. 73–77; Сосновский С.А. Принцип правовой определенности и налоговая правосубъектность организаций // Налоговед. 2019. № 7. С. 31–39; Овчарова Е.В. Способы обеспечения эффективности административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения и сборов // Административное право и процесс. 2019. № 12. С. 19–28.

[19] См.: Старых Ю.В. Усмотрение в налоговом правоприменении / под ред. М.В. Карасевой. М., 2011. 300 с.

проводилось комплексное исследование, посвященное анализу финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения с точки зрения их правовой определенности.

Диссертационные исследования по вопросам противодействия уклонению от налогообложения, например работы М.А. Громова[20], Е.Д. Кастановой[21], А.В. Кириллова[22], Д.А. Курочкина[23], Б.В. Мышкина[24], Ж.Г. Попковой[25], Н.А. Русяева[26], А.В. Фокина[27] и др., хотя и глубоко раскрывают рассматриваемые вопросы в различных аспектах (например, налогового планирования, противодействия уклонению от налогообложения, необоснованной налоговой выгоды), но либо не ставят в основу анализа проблему правовой определенности финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения, либо не затрагивают эту проблему в рамках сравнительно-правового анализа. В большей степени в диссертационных исследованиях исследуются практические аспекты правового регулирования отдельных финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения (например, в работах З.В. Балакиной[28], К.А. Непесова[29], Л.Н. Старженецкой[30] и др.). Проблеме финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения

---

[20] См.: Громов М.А. Правовое регулирование налогового планирования в Российской Федерации (проблемы правовой сущности): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2003. 169 с.

[21] См.: Кастанова Е.Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов: дис. … канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2015. 178 с.

[22] См.: Кириллов А.В. Правовой механизм противодействия злоупотреблению правом в международной налоговой практике Швейцарской Конфедерации: дис. … канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2017. 201 с.

[23] См.: Курочкин Д.А. Общие правила о запрете обхода налогового закона (General Anti-Avoidance Rules) в государствах БРИКС: сравнительно-правовое исследование: дис. … канд. юрид. наук: 12.00.04. Екатеринбург, 2020. 270 с.

[24] См.: Мышкин Б.В. Налоговая оптимизация как проявление налоговой правосубъектности: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2004. 189 с.

[25] См.: Попкова Ж.Г. Налоговая выгода как институт налогового права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2019. 303 с.

[26] См.: Русяев Н.А. Правовое регулирование налоговой оптимизации в России и Германии: дис. … канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2008. 193 с.

[27] См.: Фокин А.В. Правовое регулирование налогообложения «пассивных» доходов, получаемых в США налоговыми нерезидентами: дис. … канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2018. 193 с.

[28] См.: Балакина З.В. Налогово-правовые аспекты применения концепции бенефициарного собственника («beneficial owner») дохода в Российской Федерации: проблемы и решения: дис. ... кан. юрид. наук: 12.00.04. М., 2018. 292 с.

[29] См.: Непесов К.А. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в российском и зарубежном праве: дис. ... кан. юрид. наук: 12.00.14. М., 2005. 238 с.

[30] См.: Старженецкая Л.Н. Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России: дис. ... кан. юрид. наук: 12.00.04. М., 2016. 225 с.

уделяется внимание также в некоторых диссертациях экономической направленности[31].

Зарубежная наука с конца XX в. признает важность изучения правовой определенности финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения. Этой проблеме посвящено много научных статей, монографий, диссертационных исследований, среди которых особое место занимают исследования и работы Р. Томы (R. Tooma), Г. Купера (G. Cooper). Среди исследований канадских ученых можно отметить работы Б. Арнольда (B. Arnold), В. Кришны (V. Krishna), Дж. Вилсона (J. Wilson).

Таким образом, несмотря на наличие отдельных работ, посвященных тем или иным вопросам, связанным с правовой определенностью финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения, стоит признать, что данная проблема в сравнительно-правовом аспекте является недостаточно изученной.

Объектом диссертационного исследования являются общественные отношения, складывающиеся в процессе правоустановления и правореализации финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения в контексте реализации принципа правовой определенности.

Предметом диссертационного исследования являются международные договоры, нормативные правовые акты, источники правоприменительной практики России и Канады, иные официальные документы, имеющие значение при рассмотрении вопросов применения финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения, а также работы отечественных и зарубежных авторов, относящиеся к объекту настоящего исследования.

[31] См., например: Чаплыгин М.А. Механизм предотвращения уклонения от уплаты налогов в сфере внешнеэкономической деятельности: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. М., 2003. 212 с.

Целью диссертационного исследования является сравнительно-правовой анализ обеспечения и реализации принципа правовой определенности в правоустановлении и правореализации финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения в России и Канаде с точки зрения соблюдения необходимого баланса публичных и частных интересов. Для достижения поставленной цели были поставлены следующие **задачи**:

- исследовать понятие «уклонение от налогообложения» с точки зрения российского и канадского подходов;
- проанализировать подходы к принципу правовой определенности в российском и канадском налоговом праве;
- провести анализ финансово-правовых средств в системе противодействия уклонению от налогообложения России и Канады;
- рассмотреть правоустанавливающие средства противодействия уклонению от налогообложения в России и Канаде, а также на международном уровне с точки зрения принципа правовой определенности;
- рассмотреть правореализующие средства противодействия уклонению от налогообложения в России и Канаде, а также на международном уровне с точки зрения принципа правовой определенности.

Методологическую основу диссертационного исследования составили общенаучные методы исследования (анализ, синтез, дедукция, индукция, аналогия и обобщение), а также специально-юридические методы исследования, среди которых можно отметить формально-юридический, сравнительно-правовой, исторический, критико-правовой и др.

Теоретическую основу диссертационного исследования составили труды отечественных специалистов не только по финансовому праву, включая налоговое право, но и по иным юридическим отраслям. В частности, для анализа принципа правовой определенности использовались работы по теории права. В этом

направлении при подготовке настоящего диссертационного исследования особое внимание уделялось трудам следующих отечественных ученых: С.С. Алексеева, Н.С. Бондаря, Н.А. Власенко, Г.А. Гаджиева, П.А. Гука, В.В. Ершова, А.В. Коновалова, Ю.И. Лейбо, О.Э. Лейста, Р.З. Лившица, А.В. Малько, М.Н. Марченко, Н.И. Матузова, Л.А. Морозовой, С.В. Нарутто, В.С. Нерсесянца, М.В. Преснякова, В.М. Сырых, Б.Н. Топорнина, А.Ф. Черданцева, А.С. Шабурова, Л.А. Шарниной, В.М. Шафирова, и др. При рассмотрении подхода Канады к вопросам правовой определенности в первую очередь использовались работы таких авторов, как Дж. Брейтуэйт (J. Braithwaite), М. Валтерс (M. Walters), Р. Дворкин (R. Dworkin), Ф.С. ДеКосте (F.C. DeCoste), Л. Каплоу (L. Kaplow), П. Ларуш (R. Larouche), М. Надо (M. Nadeau), П. Папельер (P. Popelier), О. Рабан (O. Raban), Л. Ротман (L. Rotman), Л. Тремблей (L. Tremblay), Л. Филиппс (L. Philipps), П. Хогг (P. Hogg), К. Цвибель (C. Zwibel), и др. Для анализа понятия «правовые средства» изучались труды таких правоведов, как С.С. Алексеев, Ю.Б. Батурина, А.В. Малько, Б.И. Пугинский, В.А. Сапун, Я.В. Турбова.

Работы ученых по финансовому праву и налоговому праву составили основу настоящего диссертационного исследования. При подготовке диссертационного исследования использовались труды таких отечественных авторов, как С.А. Аракелов, О.Ю. Бакаева, А.В. Брызгалин, Д.В. Винницкий, И.А. Гончаренко, Е.Ю. Грачева, М.А. Громов, Т.А. Гусева, А.В. Демин, С.В. Жестков, В.М. Зарипов, В.А. Кашин, А.А. Копинина, Ю.А. Крохина, И.И. Кучеров, С.Г. Пепеляев, К.А. Пономарева, М.А. Лапина, И.А. Ларютина, В.А. Мачехин, Е.В. Овчарова, И.Х. Озеров, Г.В. Петрова, С.В. Савсерис, М.В. Сенцова (Карасева), Г.П. Толстопятенко, И.А. Хаванова, Н.И. Химичева, И.А. Цинделиани, А.А. Шахмаметьев, Н.А. Шевелева, Р.А. Шепенко, С.О. Шохин, Д.М. Щекин, Р.С. Юрмашев, С.А. Ядрихинский и др. Для исследования финансового и налогового права Канады были изучены работы таких зарубежных ученых, как

Б. Арнольд (B. Arnold), М. Брукс (M. Brooks), Дж. Вилсон (J. Wilson), Д. Дафф (D. Duff), Х. Келлоу (H. Kellough), В. Кришна (V. Krishna), Г. Купер (G. Cooper), Дж. Ли (J. Li), Т. МакДоннелл (T. McDonnell), Д. Натансон (D. Nathanson), Дж. Нитикман (J. Nitikman), Д. Сандлер (D. Sandler), Дж. Соренсен (J. Sorensen), Р. Стротер (R. Strother), Р. Тоома (R. Tooma), Дж. Хед (J. Head), Т. Эдгар (T. Edgar) и др. Для анализа правовых средств противодействия уклонению от налогообложения на международном уровне использовались труды таких зарубежных ученых, как Л. де Брое (L. De Broe), Д. Вебер (D. Weber), С. ван Вигель (S. van Weeghel), Р. Дэнон (R. Danon), Р. Кок (R. Kok), М. Ланг (M. Lang), В. Чанд (V. Chand) и др.

Нормативно-правовую и эмпирическую основу диссертационного исследования составили такие источники права, как (1) Конституция РФ[32], а также Конституционный акт Канады 1867 г.[33] и Конституционный акт Канады 1982 г.[34] (включающий Канадскую хартию прав и свобод[35]), представляющие собой части писанной Конституции Канады; (2) международные договоры, сторонами которых являются Россия и/или Канада; (3) налоговое законодательство России и Канады; (4) подзаконные акты России и Канады; (5) массив правоприменительной практики, включая судебную практику и разъяснения государственных органов России и Канады; (6) документы рекомендательного характера международных организаций (преимущественно ОЭСР). Учитывая, что Канада и Россия являются федеративными государствами, настоящее исследование преимущественно ограничено анализом документов, принятых и действующих в этих странах на

[32] См.: Конституция РФ (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 01.07.2020 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ. 01.07.2020. № 31. Ст. 4398.

[33] См.: British North America Act 1867. Текст: электронный // Законодательство Великобритании. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/Vict/30-31/3/introduction (дата обращения: 09.12.2019).

[34] См.: Constitution Act 1982. Текст: электронный // Правительство Канады. URL: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/const/index.html (дата обращения: 24.02.2021).

[35] См.: Canadian Charter of Rights and Freedoms. Текст: электронный // Правительство Канады. URL: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/const/page-15.html (дата обращения: 09.12.2019).

федеральном уровне по состоянию на 1 марта 2022 г.

Научная новизна диссертационного исследования обусловлена тем, что проблема правовой определенности финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения как на национальном, так и на международном уровне не получила широкого освещения в российской правовой науке. При этом рассматриваемые отношения характеризуются высокой степенью конфликтности, в связи с чем рассматриваемой проблеме должно уделяться особое внимание. Как следствие, необходимо проведение комплексного исследования теоретических и практических подходов к правовой определенности финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения в сравнительно-правовом аспекте. Ранее анализ канадского опыта в контексте как правовой определенности, так и финансово-правовых средств противодействия уклонения от налогообложения не являлся предметом отдельного исследования.

На основании проведенного исследования на **защиту выносятся следующие положения, отражающие научную новизну диссертационного исследования.**

1. По результатам анализа доктринальных подходов и правоприменительной практики России и Канады понятие «уклонение от налогообложения» можно определить как неисполнение налогоплательщиком налоговой обязанности (1) путем совершения противоправных действий с целью минимизации налога (или неисполнение налоговой обязанности путем нарушения «буквы» закона), так и (2) путем действий, формально соответствующих нормам закона, но признаваемых государством недопустимыми с точки зрения публичных финансов (или неисполнение налоговой обязанности путем нарушения «духа» закона). При этом уклонение от налогообложения, совершенное с использованием противоправных методов, может являться преступным уклонением от уплаты налогов, влекущим уголовную ответственность.

2. Несмотря на различные исторические пути формирования концепций правовой определенности в России и Канаде, исследование показало, что данная категория в начале XXI в. признается в этих государствах как основополагающее правовое требование (принцип) в сфере правового регулирования налогообложения, что вызвано объективными потребностями общественного развития. При этом содержание правовой определенности в сфере правового регулирования налогообложения раскрывается в двух аспектах: (1) формальном — как требование к ясности, четкости, недвусмысленности правовых норм и их установление в официальном источнике права; (2) содержательном — как требование предсказуемости и стабильности правового положения участников налоговых правоотношений, определенности условий возникновения прав и обязанностей, а также содержания налоговых правоотношений.

3. На основании анализа положений общей теории права, нормативной правовой базы и правоприменительной практики России и Канады в сфере регулирования противодействия уклонению от налогообложения установлено, что финансово-правовые средства противодействия уклонению от налогообложения включают правовые нормы и институты, правоположения высших судебных инстанций, направленные на ограничение прав налогоплательщиков в целях защиты публичных финансовых интересов, а также процессуальные и процедурные правовые нормы, определяющие порядок деятельности уполномоченных органов по предупреждению, выявлению и пресечению неисполнения налогоплательщиками обязанности по уплате законно установленных налогов и сборов. Возможно выделить следующие виды финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения: (1) на основе выполняемой функции — правоустанавливающие и правореализующие; (2) на основе источника правового регулирования — национальные и международные. Среди правоустанавливающих правовых средств противодействия уклонению можно

выделить общие (GAAR) и специальные (SAAR). Первые определяют критерии квалификации хозяйственных операций налогоплательщика в качестве допустимых или недопустимых с точки зрения публичных финансов. Вторые устанавливают, какое поведение налогоплательщика признается недопустимым с точки зрения публичных финансов, и действуют ограниченно, в отношении либо определенных категорий налогоплательщиков, либо отдельных видов хозяйственных операций.

4. При сравнительном анализе правоустанавливающих финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения в России и Канаде были получены следующие выводы:

- практическая реализация принципа правовой определенности в Канаде обусловила законодательное закрепление детальных SAAR различного вида для целей противодействия уклонению от налогообложения. Это объясняется тем, что данные средства могут обеспечивать высокую степень формальной правовой определенности, предельно четко формулируя права и обязанности участников налоговых отношений (в отличие от GAAR);

- следование России подходу Канады по преимущественному выбору SAAR (т.е. закрепление детальных правил различного вида при выявлении каждого нового способа уклонения от налогообложения) представляется на данном этапе нецелесообразным, учитывая, что внедрение сложноструктурированных SAAR делает налоговое законодательство крайне казуистичным, а также чрезмерно объемным и сложным, что, напротив, не способствует правовой определенности в ее содержательном аспекте;

- исследование юридических аспектов SAAR позволило (1) показать их ограниченные возможности, поскольку невозможно формализовать в качестве противоправных все способы уклонения от налогообложения (а чрезмерная конкретизация законодательства, напротив, может привести к появлению новых), а также (2) выявить объективную необходимость использования GAAR и показать их

эффективность для противодействия сложным схемам агрессивного налогового планирования (несмотря на определенный отход от предельно возможной регламентации отношений по противодействию уклонению от налогообложения).

5. Анализ правил и практики применения GAAR в Канаде показал, что правовая определенность может быть обеспечена не только за счет детализации и конкретизации правового регулирования, но и в значительной степени путем законодательного закрепления дополнительных гарантий защиты прав и законных интересов налогоплательщиков как неотъемлемой составной части применения GAAR налоговыми органами. Именно второй подход, активно практикуемый в Канаде, предусматривает системное использование специальных правил применения GAAR для снижения рисков правовой неопределенности, в частности: (1) одновременно действуют и тест цели (сделка не должна быть совершена главным образом для налоговых целей), и тест злоупотребления (сделка не должна приводить к злоупотреблению положениями налогового законодательства или СИДН); (2) при применении GAAR установлено правило налоговой реконструкции как для налогоплательщика, так и для его контрагента. Помимо законодательных гарантий, в ходе правоприменения правовая определенность обеспечивается путем (1) признания GAAR налоговыми органами исключительным (чрезвычайным) правовым средством; (2) отказа налоговых органов от привлечения налогоплательщиков к юридической ответственности при применении GAAR.

6. Анализ правил (ст. 54.1 НК РФ[36]) и практики применения GAAR в России позволяет сделать вывод о наличии ряда факторов, указывающих на значительный риск отступления от принципа правовой определенности. Дополнительные меры по защите прав налогоплательщиков, в частности, аналогичные тем, которые применяются в Канаде, специально не предусмотрены

[36] Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. № 31. 03.08.1998. Ст. 3824; Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 07.08.2000. № 32. Ст. 3340.

НК РФ, но фрагментарно и несистемно воспроизводятся в правоприменительной практике. Учитывая опыт и логику развития финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения, имплементация в правовую систему регулирования налогообложения в России законодательных гарантий защиты прав налогоплательщиков, схожих или подобных предоставляемым в Канаде, а также тех, которые были выработаны российской правоприменительной практикой при использовании ст. 54.1 НК РФ является необходимой и неизбежной, если данная система будет развиваться в парадигме баланса публичных и частных интересов, предсказуемости и определенности правового регулирования. Дополнительно, учитывая, что ст. 54.1 НК РФ предполагает широкое поле дискреции налоговых органов, представляется необходимым законодательное исключение возможности привлечения налогоплательщиков к юридической ответственности при применении налоговыми органами ст. 54.1 НК РФ в отдельных случаях в отсутствие прямого нарушения нормы налогового законодательства (например, при совершении легальных (не фиктивных) операций с основной целью минимизации налогов или некорректной правовой квалификации реальной сделки).

7. На основе анализа правореализующих финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения установлено, что в Канаде с формальной точки зрения правовая регламентация контрольной деятельности уполномоченных органов по противодействию уклонению от налогообложения во многом реализована исходя из принципа минимализма (и в части объема нормативного материала, и в части детализации). Вопросы процедурно-процессуальных нарушений в ходе контрольной деятельности, как правило, не рассматриваются в качестве существенных и не признаются основанием для отмены решения по итогам налоговой проверки при правильном применении норм материального права. Такой подход не исключает возможные злоупотребления со

стороны налоговых органов, однако они фактически ограничиваются правом налогоплательщика воспользоваться механизмами гражданского судопроизводства (например, подать иск о возмещении ущерба или запросить судебный приказ о совершении налоговым органом определенных действий), что обеспечивает достаточный уровень правовой определенности в этом направлении. Кроме того, выявлен ряд эффективных административных механизмов, способствующих правильному правоприменению и сокращению количества налоговых споров, например:

- до расчета налоговой обязанности налогоплательщикам предоставляется возможность получения предварительного налогового заключения, выводы которого являются обязательными для налоговых органов и налогоплательщиков;
- после расчета налоговой обязанности по итогам налоговой проверки между налогоплательщиком и налоговыми органами может быть заключено соглашение для урегулирования вопросов налогового учета;
- вопрос применения GAAR в сложных делах, как правило, последовательно рассматривается тремя инстанциями: (1) налоговой инспекцией, осуществляющей налоговую проверку; (2) центральным аппаратом Налогового агентства Канады; (3) коллегиальным органом, в состав которого входят представители Налогового агентства Канады, Министерства юстиции и ряда иных правительственных учреждений Канады.

8. Сравнительно-правовой анализ правореализующих финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения позволяет сделать вывод, что законодательство России содержит (по сравнению с Канадой) существенно большее количество положений, регламентирующих контрольную деятельность уполномоченных органов по противодействию уклонению от налогообложения. При этом сравнительно высокая степень формальной

регламентации, напротив, не обеспечивает достаточного уровня правовой определенности вследствие двух основных групп факторов: (1) либо злоупотреблений данными органами своими полномочиями (например, путем фактической подмены выездной налоговой проверки мероприятиями предпроверочного анализа, истребования чрезмерного объема документов, включая не относящиеся к установлению налоговой обязанности), (2) либо отсутствия или неясности порядка совершения ряда процедурных и процессуальных действий (например, неопределенность перечня процедурно-процессуальных нарушений, влекущих отмену решения налогового органа по итогам проверки; неоднозначность критериев для освобождения от ответственности при самостоятельной корректировке налоговой обязанности; неурегулированность статуса разъяснений Минфина России и ФНС России). Тем не менее, на текущий момент простое заимствование указанных канадских административных механизмов с большой долей вероятности не приведет одномоментно к формированию достаточного уровня правовой определенности и уменьшению количества налоговых споров в России с учетом более низкого уровня налогового доверия в России в целом. Правовая неопределенность может снижаться: в части первой группы факторов — путем усиления судебного контроля, а также выработки высшими судебными инстанциями правовых позиций (как, например, принцип добросовестного налогового администрирования) и (или) обеспечения эффективной реализации права налогоплательщиков взыскивать убытки с налоговых органов при процедурно-процессуальных нарушениях; в части второй группы факторов — через внесение точечных изменений в налоговое законодательство России, устраняющих указанные неопределенные вопросы.

9. Анализ международных правоустаналивающих и правореализующих финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения позволил выявить два основных направления их развития, а именно (1) расширение

международно-правовой основы взаимодействия государств в целях противодействия уклонению от налогообложения; (2) интенсификация сотрудничества их уполномоченных органов для этих целей. При этом международно-правовое регулирование противодействия уклонению от налогообложения в основном делает акцент на эффективности данного процесса с точки зрения публичного интереса, а вопросы, имеющие важное значение для поддержания правовой определенности, соблюдения прав и законных интересов налогоплательщиков, либо остаются неразрешенными, либо получают формальное отражение. Такие выводы позволяют говорить о практической необходимости разработки на международном уровне (преимущественно в рамках международных организаций, включая ОЭСР) унифицированных международных правил и подходов, обеспечивающих, в частности:

- единое толкование теста основной цели (англ.: principle purpose test) всеми юрисдикциями, подписавшими Многостороннюю Конвенцию[37], что является необходимым вследствие различных подходов к применению GAAR на национальном уровне;
- возможность участия налогоплательщика в процессе обмена информацией (например, путем закрепления права налогоплательщика быть информированным при получении запроса компетентного органа иностранного государства, права предоставить пояснения, права обжаловать процедуры обмена налоговой информацией);
- применение единых правил проведения совместных проверок (например, путем унификации правил проведения проверки для налоговых администраций различных юрисдикций, установления возможности составления

[37] Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения // Собрание законодательства РФ. 09.03.2020. № 10. Ст. 1281.

единого акта по итогам такой проверки, порядока определения относимости и допустимости доказательств).

Теоретическая и практическая значимость исследования обусловлена высоким интересом к вопросам противодействия уклонению от налогообложения и может проявляться в следующих аспектах. Во-первых, выводы, полученные в процессе изучения проблемы правовой определенности финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения, могут способствовать дальнейшему исследованию принципа правовой определенности. Во-вторых, проанализированный в данной работе канадский опыт применения финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения, а также сложившаяся в Канаде правоприменительная практика могут учитываться при рассмотрении вопроса о дальнейшем совершенствовании соответствующих положений российского законодательства (с точки зрения как положительных, так и отрицательных аспектов). В-третьих, предполагается, что результаты проведенного исследования могут быть использованы налогоплательщиками в целях определения возможных налоговых последствий их хозяйственных операций, а также для выработки правовой позиции при налоговом планировании. В-четвертых, положения диссертационного исследования могут найти применение в научно-преподавательской деятельности, в частности в процессе преподавания и изучения курса финансового или налогового права, а также при проведении дальнейших научных исследований.

Апробация результатов исследования. Диссертация подготовлена на кафедре административного и финансового права МГИМО МИД России.

Отдельные положения и выводы настоящего диссертационного исследования нашли отражение в одиннадцати статьях, три из которых были опубликованы в российских и зарубежных изданиях, входящих в международную реферативную базу данных и систему цитирования «Scopus», и восемь — в изданиях,

рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации для публикации основных результатов диссертационных исследований на соискание ученой степени кандидата юридических наук.

Выводы настоящего диссертационного исследования были представлены в рамках I Всероссийского форума по налоговому праву «Налоговая политика в РФ и зарубежных странах в условиях становления цифровой экономики», который проходил 23-24 мая 2019 г. в Университете имени О. Е. Кутафина (МГЮА), а также в ходе Международной научно-практической конференции «Судебное правотворчество: проблемы теории и практики», которая проходила 27 октября 2020 г. в Российском государственном университете правосудия.

Структура диссертационного исследования обусловлена поставленной целью и задачами исследованиями, а также спецификой сравнительно-правового анализа. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, а также перечня сокращений и списка использованных источников и литературы.

Глава 1. Принцип правовой определенности в налоговом праве и финансово-правовые средства противодействия уклонению от налогообложения

§ 1.1. Понятие «уклонение от налогообложения»

Подход России. Для характеристики действий налогоплательщиков, направленных на снижение налогового бремени, российские исследователи оперируют различными понятиями, например, «уклонение от уплаты налогов», «уклонение от налогообложения», «налоговое планирование», «налоговая оптимизация», «минимизация налогов», «избежание налогов», «обход налогов». Определения для этих понятий в российском законодательстве отсутствуют.

Понятия «налоговое планирование», «налоговая оптимизация», «минимизация налогов» довольно часто становятся объектами исследования как экономической, так и юридической науки. В экономических исследованиях налоговое планирование, как правило, характеризуется как вид управленческой деятельности[38] или часть финансового менеджмента организации[39]. Налоговое планирование можно определить как часть управления финансово-хозяйственной деятельностью компании, заключающейся в «установлении желаемого будущего состояния объекта и оптимальных способов и методов достижения данного состояния в условиях ограниченности ресурсов и возможности их альтернативного использования»[40]. Налоговое планирование может включать широкий комплекс мероприятий по исчислению и уплате налогов, включая организацию ведения налогового учета, прогнозирование сумм налоговых платежей с формированием резервов, определение ответственных лиц и иные.

---

[38] См., например: Ермишина О.А. Налоговое планирование в холдингах: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. СПб., 2007. С. 11.
[39] См., например: Барулин С.В. Теория и история налогообложения: Учеб. пособие / С.В. Барулин. М.: Экономистъ, 2006. С. 277.
[40] Вылкова Е.С. Налоговое планирование: учебник для магистров. М.: Издательство Юрайт, 2011. С. 22.

В юридических исследованиях под налоговым планированием, как правило, понимают правомерные действия налогоплательщиков, направленные на уменьшение налоговой обязанности, т.е. налоговое планирование как вид управленческой деятельности приобретает правовую оценку. В частности, в учебнике под ред. С.Г. Пепеляева налоговое планирование определяется как «разработка и применение специальных приемов уменьшения налоговых обязательств налогоплательщика правомерными способами»[41]. Определения других авторов также включают критерий правомерности[42].

Наряду с понятием «налоговое планирование», в научной литературе можно встретить понятие «налоговая оптимизация». С одной стороны, налоговая оптимизация может являться составной частью налогового планирования, с другой, выступает как самостоятельный процесс[43]. Некоторые исследователи используют понятия «налоговое планирование» и «налоговая оптимизация» как синонимы[44]. В целом весьма распространен подход рассмотрения налоговой оптимизации в качестве деятельности по выбору наиболее эффективной и оптимальной налоговой политики организации. Например, в исследованиях ученых-экономистов налоговая оптимизация определяется как «процесс поиска наилучшего с точки зрения эффективного ведения бизнеса способа управления финансовыми потоками с учетом возможных налоговых платежей»[45]. Несмотря на некоторые различия в предлагаемых определениях в экономических и юридических исследованиях, большинство из них делают акцент на правомерности этой деятельности. Например, И.И. Кучеров определяет налоговую оптимизацию как «уменьшение

[41] Налоговое право: Учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015. С. 743.
[42] См., например: Громов М.А. Указ. соч. С. 12; Мышкин Б.В. Указ. соч. С. 45; Гусева Т.А. Правовое регулирование налогового планирования в предпринимательской деятельности: проблемы теории и практики: дис. ... док-р. юрид. наук: 12.00.14. Саратов, 2008. С. 28.
[43] См.: Резяпова А.М. Развитие теоретических аспектов налоговой оптимизации в условиях совершенствования законодательства // Аудитор. 2017. № 9. С 32.
[44] См., например: Пилипенко А.А. Налоговое планирование (оптимизация): моделирование научных подходов // Налоги. 2012. № 3. С. 10–13.
[45] Хрекова В.Е. К вопросу о способах налоговой оптимизации // Налоговая политика и практика. 2011. № 7. С. 30–34.

размера налоговых обязанностей посредством целенаправленных правомерных действий налогоплательщика, включающих в себя полное использование всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов»[46].

Ряд исследователей рассматривают налоговую оптимизацию как право налогоплательщика[47], которое признано в качестве такового правоприменительной практикой[48]. Так, согласно Президиуму ВАС РФ налоговый орган не вправе вменять налогоплательщику доход, основываясь на собственном подходе к вариантам достижения экономического результата с меньшими затратами[49]. ФНС России также отмечает, что налоговое законодательство не ограничивает право налогоплательщиков организовывать операции так, чтобы налоговые последствия были минимальными[50].

В научной литературе также часто используется понятие «минимизация налогов», которому, как правило, придается нейтральное значение[51]. Понятие «минимизация налогов» означает действия налогоплательщика по возможному максимальному уменьшению налога без квалификации этих действий в качестве правомерных или неправомерных. Как отмечают некоторые исследователи, конечная цель минимизации заключается в сведении уплаты налогов к нулю[52].

Налоговое планирование и налоговая оптимизация становятся предметом исследования в отечественной доктрине налогового права с начала 2000-х гг.[53] Как правило, в этих исследованиях через призму пределов налогового планирования и

---

[46] Налоговое право России. Курс лекций / Кучеров И.И. М.: ЮрИнфоР, 2001. С. 117.
[47] См.: Сунцева П.В. Определение понятия права на оптимизацию налогообложения в Российской Федерации // Налоги и финансовое право. 2010. № 12. С. 210.
[48] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 4.
[49] См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 26.02.2008 № 11542/07 // Вестник ВАС РФ. 2008. № 5.
[50] См.: Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 14.03.2020). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.
[51] См.: Громов В.В. Уклонение от уплаты налогов: сущность и значение в налоговой терминологии // Финансовое право. 2019. № 3. С. 32–36.
[52] См., например: Гусева Т.А. Указ. соч. С. 62.
[53] См., например: Жестков С.В. Правовые основы налогового планирования: на примере групп предприятий: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2001. 154 с.; Гусева Т.А. Указ. соч.; Русяев Н.А. Указ. соч.

оптимизации раскрывается проблема уклонения от налогообложения. Однако эта проблема имеет глубокие корни, она исторически существовала и развивалась параллельно с налоговой системой. Нежелание отдавать часть имущества государству характеризуется как «вечная» проблема[54]. И.Х. Озеров писал: «история прямого обложения — это история борьбы правительства и общества. Государство создает налоги, общество изыскивает способы их избегнуть…»[55].

В рамках настоящего исследования понятия «уклонение от налогообложения» и «уклонение от уплаты налогов» рассматриваются как общее и частное. Представляется, что уклонение от налогообложения означает уклонение от исполнения налоговой обязанности, понимаемой в широком смысле[56]. В этом смысле налоговая обязанность обобщает всю систему законодательно установленных обязанностей налогоплательщика, связанных с уплатой налогов.

Традиционно в научной литературе для определения пределов налогового планирования и разграничения уклонения от налогообложения используется категория противоправности. Российские исследователи справедливо понимают под уклонением от налогообложения уменьшение размера налоговых платежей с использованием незаконных методов[57]. Такой подход раскрывается в НК РФ через понятие «налоговое правонарушение» (ст. 106 НК РФ). В частности, уклонение от налогообложения с использованием незаконных методов может совершаться путем сокрытия информации об объектах налогообложения, отказа от постановки на налоговый учет, непредставления налоговой отчетности и иными способами.

---

[54] См.: Шестопалов М. Исторический аспект проблемы налогообложения // Право и жизнь. 2006. № 96. С. 236.

[55] Озеров И.Х. Основы финансовой науки: курс лекций, читанный в С.-Петербургском и Московском Университетах / И.Х. Озеров. М.: Тип. И. Д. Сытина, 1911–1914. Вып. 1. Учение об обыкновенных доходах. 1911. С. 315.

[56] В широком смысле под налоговой обязанностью понимается основная обязанность по уплате налогов, сборов, страховых взносов, а также иные сопутствующие обязанности налогоплательщика, предусмотренные ст. 23 НК РФ. Относительно понятия «налоговая обязанность» подробнее см.: Налоговое право: учебник / под ред. Е.Ю. Грачевой, О.В. Болтиновой. М.: Проспект, 2015. С. 71.

[57] См., например: Коршунова М.В. «Уклонение» и «оптимизация» в системе налогового контроля // Финансы. 2007. № 5. С. 26; Юрмашев Р.С. Налоговое правонарушение: теоретико-прикладные проблемы правовой идентификации: дис. … канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2005. С. 162.

Уклонение от налогообложения, совершенное противоправными методами, тесно переплетается с преступным уклонением от уплаты налогов, в то же время последнее необходимо рассматривать отдельно. Как следует из ст. 198 и ст. 199 УК РФ[58], преступное уклонение от уплаты налогов представляет собой деяние, совершенное в крупном или особо крупном размере путем одного из двух способов: (1) непредставление налоговой декларации или иных обязательных документов; (2) включение в декларацию или иные отчетные документы заведомо ложных сведений. Важно отметить, что преступное уклонение от налогообложения означает деяние, совершенное ограниченным числом установленных УК РФ способов. Решение об ограничении возможных способов преступного уклонения от налогообложения было принято в 2003 г. путем исключения из ст. 198 и ст. 199 УК РФ указания на возможность совершения уклонения от уплаты налогов «иными способами»[59]. В 2014 г. вновь была высказана инициатива о введении открытого перечня способов преступного уклонения от уплаты налогов, что было негативно встречено в юридическом сообществе[60]. В итоге предложенная инициатива не была реализована.

Не всегда «нежелательная» для государства неуплата налога связана с незаконными действиями налогоплательщика. Для законодателя учесть все варианты проявления уклонения от налогообложения — крайне сложная задача, поскольку невозможно заблаговременно их предусмотреть в условиях развивающих частноправовых инструментов рыночной экономики. Нельзя не признать, что уклонение от налогообложения может осуществляться недобросовестными налогоплательщиками законными способами. Примеры такого легального, но не соответствующего «духу» налогового закона, уменьшения

[58] Уголовный кодекс РФ от 13.06.1996 № 63-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 17.06.1996. № 25. Ст. 2954.
[59] См.: Федеральный закон от 08.12.2003 № 162-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс РФ» // Российская газета. № 252. 16.12.2003.
[60] См.: Смирнов Г., Зарипов В., Головко Л., Щекин Д., Брызгалин А., Тимофеев Е., Винницкий Д., Попов А., Борисичев А., Колоколов Н., Будылин С., Роенко М. Налоговая оптимизация как преступление // Закон. 2014. № 8. С. 16–30.

налоговых платежей можно найти еще в дореволюционной России. Так, в период введения подворного налогообложения (XVII–XVIII вв.)[61] для минимизации налогового бремени некоторые «начинали сгущать дворы, скучивая в них возможно больше людей, или сгораживали по три, по пяти, даже по десяти крестьянских дворов в один»[62]. В современных условиях возможно использование искусственных юридических конструкций или заведомо выгодной с точки зрения налогообложения гражданско-правовой квалификации хозяйственной операции без учета ее экономического смысла. Такие действия не нарушают положения закона и являются легальными, в то же время они не соответствуют намерению законодателя и заложенным в законе целям, т.е. противоречат «духу» закона.

Проблема уклонения от налогообложения законными способами в России становится довольно острой с начала реформ 1990-х гг. Развитие и усложнение общественных отношений, диверсификация видов предпринимательской деятельности, разветвление организационных структур бизнеса, обусловленные резким переходом от административно-командной экономики к рыночной, приводят к появлению новых способов использования гражданско-правовых механизмов для агрессивного налогового планирования.

Основным вопросом, связанным с проблемой минимизации налоговых платежей законными способами, является разграничение действий налогоплательщиков: направлены ли они на налоговую оптимизацию или на уклонение от налогообложения. Проблема научного осмысления понятия «уклонение от налогообложения» осложняется «пограничными» ситуациями, когда формально налогоплательщик соблюдает налоговое законодательство, но его действия не согласуются с намерением законодателя, приводят к существенным потерям публичных доходов. Фундаментальность принципа свободы договора в

[61] См.: Толкушкин А.В. История налогов в России. М.: Юристъ. 2001. С. 40.
[62] Ключевский В.О. Курс русской истории: Соч. в 9 т. М., 1989. Т. 4. С. 97.

гражданском праве (п. 2 ст. 1 и ст. 421 Гражданского кодекса РФ)[63] обеспечивает налогоплательщикам широкие возможности совершения различных операций.

В некоторых случаях критерий противоправности утрачивает свое значение для квалификации действий налогоплательщиков в качестве уклонения от налогообложения. В то же время государство не может оставлять недобросовестные действия налогоплательщиков, ведущие к потерям публичных доходов, без внимания и не защищать свои интересы. Представляется, что в некоторых случаях пределы налогового планирования могут очерчиваться путем публичного финансового интереса при осуществлении финансовой деятельности. В юридической науке публичный интерес определяется как признанный государством и обеспеченный правом интерес общества, удовлетворение которого необходимо для существования общества[64]. В сфере публичных доходов конституционно защищаемый публичный интерес отражен в ст. 57 Конституции РФ. В его основе лежит объективно существующий интерес общества — обеспечение стабильного и бесперебойного функционирования государства. Согласно позиции Верховного Суда РФ избежание налогов путем совершения действий, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, нарушает публичный интерес, так как это приводит к возникновению у недобросовестного налогоплательщика неоправданного преимущества в сравнении с другими налогоплательщиками[65].

В отношении легальных, но противоречащих публичному интересу, действий налогоплательщиков по снижению налоговых платежей в российской научной литературе используются несколько понятий, которые, как представляется, были заимствованы из зарубежной правовой мысли в качестве перевода понятия «tax

---

[63] Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 05.12.1994. № 32. Ст. 3301; Гражданский кодекс РФ (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 29.01.1996. № 5. Ст. 410.

[64] См.: Тихомиров Ю.А. Публичное право. Учебник. М.: Издательство БЕК, 1995. С. 55.

[65] См.: Определение Верховного Суда РФ от 22.07.2016 № 305-КГ16-4920 по делу № А40-63374/2015 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 10.02.2020). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

avoidance». В российской научно-правовой мысли существует многообразие аналогов этого понятия: избежание налогов[66], обход налогового закона[67], уход от налогов[68], обход налога[69], операции, использующие пробелы в фискальном регулировании[70] и др. В целом эти понятия подразумевают совершение легальных хозяйственных операций с целью минимизации налогов[71]. В зависимости от подхода исследователя они приобретают разные оттенки.

Некоторые исследователи придают российскому аналогу понятия «tax avoidance» нейтральное значение. Например, В.В. Громов указывает, что обход и избежание налогов являются синонимами понятия «налоговая минимизация», которое не имеет ни положительного, ни отрицательного правового значения[72]. Н.Р. Тупанчески рассматривает избежание налогов как намеренное использование ситуации, не предусмотренной законодательством, с целью снижения налогов[73].

Ряд исследователей характеризуют российский аналог понятия «tax avoidance» как правомерные и допустимые действия налогоплательщика. Например, А.В. Елинский называет избежание налогов правомерным использованием налогового режима для получения допускаемых самим законом преимуществ при уплате налогов[74]. Для М.Ю. Мижинского избежание налогов

---

[66] См.: Шепенко Р.А. Международно-правовое регулирование противодействия налоговому избежанию и уклонению // Налоги и финансы 2011. № 3. С. 43–48.
[67] См.: Винницкий Д.В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М.: Статут, 2017. 463 с.
[68] См.: Литвинова Ю.М. Налоговый мониторинг: опыт правового регулирования в зарубежных странах и перспективы развития в Российской Федерации // Ленинградский юридический журнал. 2017. № 4. С. 175–181.
[69] См.: Мачехин В.А. Налоговый кодекс и налоговое планирование // Законодательство. 1999. № 10. С. 35–41.
[70] См.: Хаванова И.А. Проценты и дивиденды: конфликт квалификаций при налогообложении // Налоговый вестник. 2013. № 7. С. 39–46.
[71] Стоит отметить, что наиболее нетипично понятие «обход налогов» раскрывается в учебнике под ред. С.Г. Пепеляева, где обход налогов связывается с пассивным поведением налогоплательщика, когда организация или физическое лицо не становится плательщиком, например, в следующих ситуациях: получаемый доход не подлежит налогообложению; отсутствие регистрации в налоговых органах. См.: Налоговое право: Учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015. С. 747.
[72] См.: Громов В.В. Указ. соч. С. 32–36.
[73] См.: Тупанчески Н.Р. Уклонение от уплаты налогов в сравнительном праве / под ред. проф. В.С. Комиссарова. М.: Юнити-Дана, 2001. С. 111.
[74] См.: Елинский А.В. Опыт Великобритании и США по разграничению законной и незаконной минимизации налогов и его значение для совершенствования российского законодательства // Журнал российского права. 2006. № 10. С. 140–143.

является синонимом налоговой оптимизации[75], которая, как правило, рассматривается как правомерные действия налогоплательщика.

Довольно часто такие действия налогоплательщика, как избежание налогов, обход налогов, уход от налогов и иные аналогичные, характеризуются в качестве недобросовестных. Например, М.А. Громов полагает, что обход налогов — это «преднамеренное поведение, не запрещенное установленным законом и состоящее в недобросовестном применении легальных методов в целях получении экономии на налогах»[76]. А.В. Демин характеризует обход налоговых законов как формально правомерное, но фактически недобросовестное поведение налогоплательщика[77].

Несмотря на позицию о том, что термин «уклонение» присущ уголовному законодательству, большое количество исследователей придерживаются мнения, что действия налогоплательщика, несоответствующие «духу» налогового закона, т.е. противоречащие намерению законодателя, могут отождествляться с понятием «уклонение от налогообложения»[78]. Такой подход можно наблюдать в практике, когда критерии необоснованной налоговой выгоды, сформулированные в 2006 г. в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53[79] стали использоваться налоговыми органами и судами как основание для привлечения к ответственности за неуплату налога налогоплательщиков, использующих определенные гражданско-правовые инструменты исключительно в налоговых целях.

Как ранее отмечалось, пределы налогового планирования связаны с соблюдением публичного интереса при осуществлении финансовой деятельности.

---

[75] См.: Мижинский М.Ю. Борьба с уклонением от уплаты налогов: правовой опыт Великобритании // Финансовое право. 2006. № 5. С. 13–17.

[76] Громов М.А. Указ. соч. С. 57.

[77] См.: Демин А.В. К вопросу о судебном налоговом праве: современное состояние и дальнейшие перспективы // Известия вузов. Правоведение. 2012. № 3. С. 146–157.

[78] См., например: Брусницын С.В. Современный налоговый контроль за НДС как форма налогового администрирования // Научное обозрение. 2012. № 1. С. 18–25; Брызгалин А.В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, АН. Головкин. М.: Юрайт, 2006. С. 17; Мышкин Б.В. Указ. соч. С. 14, 52; Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» / под ред. И.А. Майбурова, А.П. Киреенко, Ю.Б. Иванова. М.: Юнити-Дана, 2015. С. 14.

[79] Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. № 12. 2006.

Поскольку публичный интерес — это определенное ограничение свободы индивида, оно должно находить свое обязательное выражение в нормах права. При этом любые законодательные ограничения должны являться адекватными, пропорциональными, соразмерными и необходимыми для защиты конституционно значимых ценностей. При правовой регламентации отношений по противодействию уклонению от налогообложения публичный интерес государства может быть выражен путем как детального законодательного перечисления действий налогоплательщиков, которые рассматриваются как недопустимые с точки зрения публичного интереса, так и путем установления критериев, позволяющих налоговым органам оценивать такие действия с точки зрения публичного интереса (что выражается в форме GAAR, см. § 2.1 настоящего исследования).

Подход Канады. В научной литературе Канады используются несколько понятий для характеристики действий налогоплательщиков по снижению налогового бремени: «налоговое планирование» (англ.: tax planning), «налоговая оптимизация» (англ.: tax mitigation), «минимизация налогов» (англ.: tax minimization), «уклонение от налогообложения» (англ.: tax avoidance, tax evasion). Эти понятия не раскрываются в налоговом законодательстве.

В целом стоит признать, что исследователи в Канаде не уделяют особого внимания таким понятиям, как «налоговое планирование», «налоговая оптимизация», «минимизация налогов», поскольку основным предметом исследования является определение того, что недопустимо в налоговой сфере. Наибольшее внимание в доктрине канадского налогового права уделяется исследованию понятий «tax avoidance» и «tax evasion».

В правовой доктрине Канады понятие «tax evasion» подразумевает умышленные действия (бездействие), направленные на совершение обмана путем неуплаты налога, подлежащего уплате на основании налогового

законодательства[80]. Tax evasion всегда связано с противоправностью и нарушением налогового законодательства. Для признания действий (бездействия) налогоплательщика в качестве tax evasion должно быть установлено, что налогоплательщик не исполнил обязанность, которая предусмотрена налоговым законодательством. Действия налогоплательщика, которые не могут быть определены как противоправные, но являющиеся недобросовестными с точки зрения налоговых органов[81] (т.е. нарушающими публичный интерес), не могут быть квалифицированы как tax evasion[82]. Понятие «tax evasion» охватывает противоправные действия, прямо предусмотренные Законом «О подоходном налоге»[83] и Законом «Об акцизном налоге»[84].

Налоговое законодательство Канады однозначно не определяет tax evasion как преступное уклонение от уплаты налогов, поскольку санкции за совершение tax evasion могут быть как уголовные (англ.: criminal), так гражданские (англ.: civil)[85]. Исследователи выделяют два признака, по которым устанавливается совершение преступного tax evasion, влекущего уголовные санкции: (1) противоправные действия (лат.: actus reus) и (2) преступное намерение (лат.: mens rea). Как правило, преступное уклонение от уплаты налогов охватывает противоправные действия, предусмотренные п. 1 разд. 239 Закона «О подоходном налоге», п. 1 разд. 327 Закона «Об акцизном налоге»[86]. Анализ этих положений позволяет сгруппировать действия (бездействия), составляющие tax evasion, следующим образом:

---

[80] См.: Potvin J. The Elements of Tax Crime // Report of Proceedings of the Twenty-Ninth Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1978. P. 848.

[81] В Канаде функцию налогового администрирования осуществляет Министр по вопросам национального дохода (англ.: Minister of National Revenue). Его полномочия реализуются через налоговые органы.

[82] См.: Boddez T., DelBigio G. Criminal Tax Evasion: Review and Update // Report of Proceedings of the Sixty-Fourth Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2013. P. 1–28.

[83] См.: Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.). Текст: электронный // Министерство юстиций Канады. URL: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/i-3.3/ (дата обращения: 25.08.2020).

[84] См.: Excise Tax Act (R.S.C., 1985, c. E-15). Текст: электронный // Министерство юстиций Канады. URL: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/e-15/ (дата обращения: 25.08.2020).

[85] См.: Davison K.G. Avoidance, Evasion, and the Problem Client // Report of Proceedings of Fiftieth Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1999. P. 1–20.

[86] См.: Excise Tax Act (R.S.C., 1985, c. E-15). Текст: электронный // Министерство юстиций Канады. URL: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/e-15/ (дата обращения: 25.08.2020).

(1) подготовка, участие в подготовке, согласие на подготовку или попустительство в подготовке ложных или вводящих в заблуждение сведений в налоговой декларации и иных документах; (2) уничтожение, изменение, искажение, сокрытие или иное распоряжение записями налогового учета; (3) внесение или попустительство при внесении ложных сведений в налоговую отчетность или бездействие при внесении сведений.

Ключевое внимание в научно-правовых исследованиях уделяется понятию «tax avoidance», которое не имеет точного определения в отличие от понятия «tax evasion» и является довольно сложным для научного осмысления. Формирование подхода к понятию «tax avoidance» прошло в Канаде долгий путь, что обусловлено историческим подходом Канады к доктрине верховенства права. В начале XX в. доктрина верховенства права находилась под сильным влиянием идей классического либерализма. Верховный Суд Канады отмечал, что любые ограничения прав налогоплательщиков должны быть установлены законом[87]. Канадские суды строго руководствовались налоговым законодательством и стремились следовать принципу разделения властей, отказываясь от какой-либо роли в разработке правовых средств противодействия уклонению от налогообложения. Их целью, скорее, являлось формирование предсказуемого налогового правоприменения и недопущение правовой неопределенности[88].

При оценке правомерности действий налогоплательщиков суды долгое время полагались на доктрину строгого толкования налогового закона (англ.: strict construction doctrine)[89], согласно которой (1) неясности в налоговом законодательстве толкуются в пользу налогоплательщика; (2) для целей

[87] См.: Morguard Properties Ltd. v. City of Winnipeg, [1983] 2 S.C.R. 493. Текст: электронный // Верховный Суд Канады. URL: https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/2485/index.do (дата обращения: 18.12.2019).

[88] См.: Duha Printers (Western) Ltd. v. Canada, [1998] 1 S.C.R. 795. Текст: электронный // Верховный Суд Канады. URL: https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/1619/index.do (дата обращения: 24.12.2019).

[89] Несмотря на то, что доктрина строгого толкования налогового закона являлась основополагающей в правоприменительной практике до конца XX в., существовал и другой подход к толкованию. В некоторых делах суды признавали, что нормы должны толковаться с учетом цели и намерения законодателя. Но этот поход не получил широкого распространения в тот период. См.: Duff D.G. Interpreting the Income Tax Act — Part 1: Interpretive Doctrines // Canadian Tax Journal. 1999. Vol. 47. No. 3. P. 477.

налогообложения операции должны учитываться в соответствии с их юридической формой, а не экономическим содержанием (англ.: form over substance); (3) налогоплательщик имеет право организовывать свои дела наиболее выгодным образом с точки зрения налогов[90].

В 1922 г. Верховный Суд Канады подтвердил важность соблюдения доктрины строгого толкования налогового закона[91], которая позже была подкреплена «вестминстерским» подходом к налоговому планированию. Он получил свое развитие после дела *Duke of Westminster (1936)*, рассмотренного палатой лордов в Великобритании[92]. В этом деле палата лордов отказалась от применения доктрины «существа над формой» (англ.: substance over form doctrine) и сформулировала известную в налоговом праве максиму: «каждое лицо вправе организовать свои дела таким образом, чтобы размер применимого налога был меньше, чем мог быть в ином случае». Длительное время канадские суды следовали этому подходу при рассмотрении дел по вопросам уклонения от налогообложения. Верховный Суд Канады отмечал, что «вестминстерский» подход «слишком глубоко укоренился в налоговом законодательстве, чтобы суды перестали ему следовать»[93]. CRA также придерживалось сложившегося подхода и 1985 г. опубликовало Декларацию о правах налогоплательщика, согласно которой налогоплательщик вправе организовывать дела так, чтобы получать налоговую экономию[94].

---

[90] См.: Philipps L. The Supreme Court of Canada's Tax Jurisprudence: What's Wrong with the Rule of Law // Canadian Bar Review. 2000. No. 79. P. 126.

[91] См.: The Canadian Northern Railway Co. v. The King, (1922) 64 S.C.R. 264. Текст: электронный // Канадский институт правовой информации. URL: https://www.canlii.org/en/ca/scc/doc/1922/1922canlii31/1922canlii31.html (дата обращения: 25.04.2020).

[92] Согласно обстоятельствам дела герцог Вестминстерский выплачивал работающим у него лицам заработную плату, которая не учитывалась в качестве расхода. Для уменьшения налогооблагаемого дохода герцог заключил со своими работниками соглашения, на основании которых вместо заработной платы работникам выплачивался ежегодный платеж, который по правилам налогового учета мог вычитаться из налогооблагаемого дохода. См.: Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster, [1936] AC 1 19 TC 490. Текст: электронный // United Kingdom House of Lords Decisions. URL: http://www.bailii.org/uk/cases/UKHL/1935/4.html (дата обращения: 05.01.2020).

[93] См.: Stubart Investments Ltd. v. The Queen, [1984] 1 S.C.R. 536. Текст: электронный // Верховный Суд Канады. URL: https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/2488/index.do (дата обращения: 24.12.2019).

[94] См.: Arnold B.J., Wilson J.R. The General Anti-Avoidance Rule — Part 1 // Canadian Tax Journal. 1988. Vol 36. No. 34. P. 838. Текст Декларации о правах налогоплательщика 1985 г. в открытом доступе отсутствует.

Преобладание доктрины строгого толкования налогового закона и «вестминстерского» подхода к налоговому планированию привело к существенному росту агрессивного налогового планирования к середине 1980-х гг. За 1985–1986 гг. собираемость налога на прибыль оказалась на 1,2 млрд кан. долл. ниже, чем предполагал бюджетный прогноз[95]. Недобросовестные налоговые консультанты свободно рекламировали и продавали различные схемы уклонения от налогообложения[96]. В связи с увеличением масштабов уклонения от налогообложения Канада столкнулась с необходимостью проведения налоговой реформы[97]. В 1966 г. Королевская комиссия по вопросам налогообложения посвятила проблеме уклонения от налогообложения целый раздел в Отчете Комиссии Картера[98]. Отчет Комиссии Картера определил понятие «tax avoidance» как любую попытку налогоплательщика законными средствами уменьшить свою налоговую обязанность. Согласно Отчету Комиссии Картера существует три формы tax avoidance: (1) налогоплательщик целенаправленно избегает получения дохода, например, путем прекращения предпринимательской деятельности; (2) действия налогоплательщика по снижению налоговых платежей прямо разрешены законодательством, например, передача средств на благотворительность в последнем месяце года с целью уменьшения налогов; (3) налогоплательщик использует правовые инструменты с целью снижения налоговых платежей, например, искусственно разделяет бизнес на несколько компаний или приобретает нефункционирующую компанию с убытками исходя из соображения минимизации налогов. Только третья форма tax avoidance может

[95] См.: Dodge D.A. A New and More Coherent Approach to Tax Avoidance // Canadian Tax Journal. 1997. Vol. 36. No. 1. P. 3.
[96] См.: Rooijen A. Anti-Avoidance Techniques. Canada and the Netherlands. An Overview and Comparative Analysis. Thesis (LL.M.): McGill University, 1994. P. 8.
[97] См.: Battle K. The 1987 White Paper on Tax Reform // Journal of Law and Social Policy. 1988. No. 3. P. 93.
[98] См.: Report of the Royal Commission on Taxation. Vol. 3: Taxation of income: part A, taxation of individuals and families. Текст: электронный // Правительство Канады. URL: http://publications.gc.ca/collections/collection_2014/bcp-pco/Z1-1962-1-3-3-eng.pdf (дата обращения: 22.12.2019).

рассматриваться в качестве недопустимых действий налогоплательщиков с точки зрения публичного интереса, требующих ответной реакции государства.

Анализ подходов исследователей к понятию «tax avoidance» позволяет выявить его множество значений. Ряд авторов рассматривают понятие «tax avoidance» в положительном значении как средство «мирного сопротивления»[99] или «средство достижения большей «фискальной эффективности»[100], и даже иногда приравнивают его к налоговому планированию[101]. Некоторые исследователи отмечают, что tax avoidance используется только в негативном значении и подразумевает агрессивное налоговое планирование[102], а также нарушение социального контракта[103]. Иногда это понятие рассматривается в нейтральном значении. Такой подход можно встретить в судебной практике[104] и научной литературе[105]. В нейтральном значении tax avoidance приравнивается к минимизации налогов и не приобретает какой-либо правовой характеристики[106].

Следуя подходу, заложенному в Отчете Комиссии Картера, и учитывая различия в интерпретации tax avoidance, ученые разделяют понятие «tax avoidance» на две категории: (1) допустимое избежание налогов (англ.: acceptable / proper tax avoidance) или допустимое налоговое планирование (англ.: acceptable tax planning); (2) недопустимое избежание налогов или уклонение от налогообложения (англ.: unacceptable / abusive / improper tax avoidance)[107]. Несмотря на то, что понятие «tax avoidance» не всегда может пониматься в негативном значении, оно, как правило,

---

[99] См.: Nikolakakis A. The Unthinkable Anathema of Double Non-Taxation: The Relevance and Implications of Foreign Tax Considerations in the Context of Applying GAAR // Canadian Tax Journal. 2010. Vol. 58. P. 247.
[100] См.: Stikeman H.H., Couzin R. Surplus Stripping // Canadian Tax Journal. 1995. Vol. 43. No. 5. P. 1860.
[101] См.: Kelly. K. Tax Uncertainty: Abusive Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning // Perspectives on Tax Law & Policy. 2020. Vol. 1. No. 1. P.12–13.
[102] См.: MacArthur C. Chapter 3 Canada // Brown K. B. (Ed.). A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance. New York: Springer, 2012. P. 84.
[103] См.: Tooma R.A. Legislating Against Tax Avoidance. Amsterdam: IBFD, 2008. P. 14.
[104] См.: Sorensen J. Tax Planning and Tax Avoidance // Taxation of Private Corporations and Shareholders. 2020. P. 4–5.
[105] См.: Edgar T. Building a Better GAAR // Virginia Tax Review. 2008. Vol. 27. No. 4. P. 843.
[106] См.: Tresilian R. Tax Minimization // Canadian Tax Journal. Vol. 1. No. 1. 1953. P. 31–46.
[107] См.: Arnold B.J. Responses to Tax Avoidance // Striking the Balance: Tax Administration, Enforcement and Compliance in the 1990s. London: The Institute for Fiscal Studies, 1996. P. 205; Krishna V. Income Tax Law. 2 ed. Toronto: Irwin Law, 2012. P. 470; Strother R.C. Avoidance and Evasion: The World Beyond Stubart // Report of the Proceedings of the Thirty-Sixth Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1985. P. 105–147.

используется в доктрине налогового права для обозначения уклонения от налогообложения. В частности, согласно канадским исследователям в юридических дискуссиях при упоминании понятия «tax avoidance» речь зачастую идет об искусственных схемах, которые не изменяют сущностный характер сделки, но являются основанием для более благоприятного режима налогообложения[108].

При этом несмотря на возможную характеристику понятия «tax avoidance» как уклонение от налогообложения[109], необходимо учитывать, что понятия «tax evasion» и «tax avoidance» имеют различные оттенки. Суды подчеркивают, что совершение tax avoidance не может приводить к уголовному преследованию[110]. В Канаде не известно случаев, когда совершение tax avoidance квалифицировалось как tax evasion.

Наиболее сложным вопросом является определение критериев для квалификации тех или иных действий налогоплательщика как tax avoidance. Согласно CRA налоговое планирование должно не только не противоречить содержанию налогового закона, но и должно согласовываться с целями и намерением законодателя[111]. В Канаде способом разграничения уклонения от налогообложения и налоговой оптимизации признается GAAR (см. § 2.1 настоящего исследования).

Таким образом, проанализировав подходы России и Канады, можно прийти к выводу, что понятие «уклонение от налогообложения» означает неисполнение

---

[108] См.: Brooks M., Head J.G. Tax Avoidance: In Economics, Law and Public Choice // Tax Avoidance and the Rule of Law. Amsterdam: IBFD Publications, 1997. P. 71.

[109] Следует отметить, что нет единого подхода к переводу понятий «tax evasion» и «tax avoidance» на русский язык. Некоторые российские исследователи переводят понятия «tax evasion» и «tax avoidance» как «уклонение» и «избежание» соответственно. См., например: Шепенко Р.А. О международных налоговых соглашениях // Российский внешнеэкономический вестник. 2011. № 6. С 54–59. Другие переводят понятие «tax avoidance» как «уклонение». См.: Аракелов С.А. Антиуклонительные нормы в международной практике. Новые законодательные инструменты по борьбе против уклонения от уплаты налогов в России // Закон. 2018. № 5. С. 109–115; Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право. М.: Международные отношения, 2014. С. 587–588.

[110] См.: Copthorne Holdings Ltd. v. Canada, 2011 SCC 63, [2011] 3 S.C.R. 721. Текст: электронный // Верховный Суд Канады. URL: https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/7981/index.do (дата обращения: 19.12.2019). Такой подход поддерживается в зарубежной науке налогового права. Подробнее см.: Prebble J. Criminal Law, Tax Evasion, Shams, and Tax Avoidance: Part I — Tax Evasion and General Doctrines of Criminal Law // New Zealand Journal of Taxation Law and Policy. 1996. Vol. 2. No. 2. P. 3–16.

[111] См.: Tax Avoidance. Текст: электронный // Правительство Канады. URL: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/tax-alert/tax-avoidance.html (дата обращения: 05.01.2020).

налогоплательщиком налоговой обязанности (1) путем совершения противоправных действий с целью минимизации налога (или неисполнение налоговой обязанности путем нарушения «буквы» закона), так и (2) путем формально соответствующих нормам закона действий, признаваемых государством недопустимыми с точки зрения публичных финансовых интересов (или неисполнение налоговой обязанности путем нарушения «духа» закона). Уклонение от налогообложения, совершенное противоправными методами, в некоторых случаях может являться преступным уклонением от уплаты налогов, влекущим уголовную ответственность.

§ 1.2. Правовая определенность как принцип налогового права

Подход России. Правовая определенность является относительно новым принципом права для отечественного правопорядка несмотря на то, что проблема правовой неопределенности поднималась в работах дореволюционных исследователей. Например, М.М. Алексеенко писал: «неопределенность признаков податной обязанности оказывается роковою для налогоплательщиков в случаях столкновения с финансовой администрацией, особенно при таком положении дел, когда у исполнителей закона при довольно широкой области применения «собственного усмотрения» недостаточно развито чувство долга»[112].

В отечественной научно-правовой мысли более глубокое осмысление правовой определенности как принципа права на общетеоретическом уровне приходится на начало XXI в. В теории права среди российских ученых до сих пор ведутся оживленные дискуссии по поводу отнесения правовой определенности к принципу права[113]. Как правило, генезис принципов права предопределяется потребностями общественного развития на определенном этапе путем, во-первых,

[112] Алексеенко М.М. Действующее законодательство о прямых налогах: Исследование. СПб.: Тип. М. Стасюлевича, 1879. С. 5.
[113] См.: Ершов В.В. Указ. соч.; Пресняков М.В. Правовая определенность как качество права // Гражданин и право. 2012. № 10. С. 20–35.

их признания юридической наукой и, во-вторых, единообразного применения в юридической практике[114]. К настоящему времени правовая определенность как общеправовой принцип права признается Конституционным Судом РФ[115] и большим числом представителей научного сообщества[116].

Правовая определенность как общеправовой принцип не находит прямого закрепления в российском законодательстве[117]. Это возможно объяснять тем, что требование правовой определенности «вытекает из самой природы правовой нормы как формализованной равной меры свободы для всех субъектов права»[118]. Отсутствие прямого законодательного закрепления не препятствует характеристике правовой определенности в качестве принципа права[119]. Еще в советский период исследователи приходили к выводу, что отождествление правового принципа с нормой права практически равнозначно отрицанию правовых принципов в целом[120]. В настоящее время отечественные правоведы признают, что принципы права не должны быть непременно закреплены в конкретных нормах и могут функционировать как принципы, признанные юридическим сообществом[121].

Интернационализация деловой активности, появление и распространение новых форм экономической деятельности диктуют усиление роли принципа правовой определенности в отраслевых науках. Особое значение правовая

---

[114] См.: Морозова Л.А. Указ. соч. С. 251.

[115] См., например: Постановление Конституционного Суда РФ от 29.09.2021 № 42-П // Собрание законодательства РФ. 11.10.2021. № 41. Ст. 7064; Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2021 № 23-П // Собрание законодательства РФ. 07.06.2021. № 23. Ст. 4175.

[116] См.: Нарутто С.В. Указ. соч. С. 19; Бондарь Н.С. Правовая определенность — универсальный принцип конституционного нормоконтроля (практика Конституционного Суда РФ) // Конституционное и муниципальное право. 2011. № 10. С. 4–10; Султанов А.Р. Правовая определенность и судебное нормотворчество // Законодательство и экономика. 2007. № 11. С. 39–40.

[117] В отраслевом законодательстве встречаются некоторые проявления принципа правовой определенности. В частности, формальная правовая определенность закреплена в налоговом праве в форме п. 6 ст. 3 НК РФ.

[118] См.: Бондарь Н.С. Судебный конституционализм в России в свете конституционного правосудия. М.: Норма, Инфра-М, 2011. С. 526.

[119] Данный подход сформировался в отечественной юриспруденции относительно недавно. Некоторые ученые полагают, что принципы права должны быть нормативно формализованы. Например, С.С. Алексеев понимает под принципами права выраженные в праве исходные нормативно-руководящие начала, характеризующие его создание, его основы, закрепленные в нем закономерности общественной жизни. См.: Алексеев С.С. Право. Азбука. Теория. Философия. Опыт комплексного исследования. М.: Статут, 1999. С. 183.

[120] См.: Грибанов В.П. Принципы осуществления гражданских прав // Вестн. МГУ. Серия «Право». 1966. № 3. С. 12.

[121] См.: Коновалов А.В. Принципы права в доктринах и законодательстве стран континентальной правовой семьи // Журнал российского права. 2018. № 8. С. 14–24; Цыгановкин В.А. Принципы права в современной юридической доктрине и практике // Вестник РГГУ. Серия «Экономика. Управление. Право». 2019. № 2. С. 147–156.

определенность приобретает в налоговой сфере. Во-первых, из-за высокого уровня конфликтности рассматриваемых отношений существует риск подрыва доверия к праву как к ценности, что может привести к повышению социально-экономического напряжения. Во-вторых, в последние десятилетия в налогово-правовом регулировании наблюдается тревожная тенденция смещения фокуса к фискальной консолидации публичных финансов, вызванная экономическими потрясениями (например, финансовыми кризисами 2008 г., 2014 г.). Новым фактором развития налоговой неопределенности стали последствия пандемии коронавирусной инфекции COVID-19. В-третьих, отсутствие уверенности в налоговых последствиях ведения предпринимательской деятельности может иметь серьезные негативные последствия как для отдельных лиц, так и для деловой среды в целом. В экономических исследованиях доказано, что налоговая определенность выступает одним из факторов принятия инвестиционных решений[122].

Вопросы определенности в контексте налогового права становятся предметом исследования в работах отечественных ученых относительно недавно (с начала XXI в.)[123]. При этом правовая определенность уже признается в качестве принципа налогового права и формулируется по-разному как «принцип определенности налогообложения»[124], или «принцип определенности налоговой обязанности»[125], или «принцип определенности»[126].

Стоит отметить, что вопросу налоговой определенности (в т.ч. в контексте правоустановления и правореализации) также уделяется внимание и на международном уровне. Точкой отсчета разработки этой проблемы можно считать

---

[122] См.: Gulen H., Ion M. Policy Uncertainty and Corporate Investment // The Review of Financial Studies. 2016. Vol. 29. No. 3. P. 523–564.

[123] См., например: Винницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. Екатеринбург, 2003. 437 с.; Калашникова Э.Л. Указ. соч.; Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография / А.В. Демин. М.: Статут, 2015. 366 с.

[124] См.: Винницкий Д.В. Указ. соч. С. 134; Демин А.В. Указ. соч. С. 23.

[125] См.: Калашникова Э.Л. Указ. соч. С. 12; Налоговое право: учебник / Н.Д. Эриашвили и др.; ред. И.Ш. Килясханов, А.Д. Селюков, Т.Н. Оканова. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Юнити-Дана: Закон и право, 2013. С. 13.

[126] См.: Налоговое право: учебник для бакалавров / Л.Л. Арзуманова, Н.М. Артемов, О.В. Болтинова и др.; отв. ред. Е.Ю. Грачева; ред. О.В. Болтинова. М.: Проспект, 2015. С. 35.

принятие в 2015 г. Генеральной Ассамблеей ООН Аддис-Абебской программы действий, которая предусматривает, во-первых, обеспечение стабильного и предсказуемого инвестиционного климата, во-вторых, улучшение внутренних условий для деятельности, включая верховенство права[127]. В июле 2016 г. в рамках налогового симпозиума для лидеров государств, входящих в G20, прошла сессия «Повышение налоговой определенности для продвижения инвестиций и торговли в условиях изменения формирования стоимости»[128]. В 2016 г. в рамках саммита в Ханчжоу G20 было принято обращение к МВФ и ОЭСР провести работу по изучению вопроса улучшения налоговой определенности[129]. В период с 2017 по 2019 гг. ОЭСР и МВФ подготовили три отчета для G20 по вопросу повышения налоговой определенности[130]. Проблема обеспечения правовой определенности также становится предметом обсуждения налоговых администраций стран СНГ[131].

Интересен парадокс: правовая определенность, являясь неотъемлемой частью правовой системы, не имеет точного определения. Эта правовая категория признается отечественными учеными эклектичной, объединяющей различные требования к качеству закона и правоприменительной практике[132]. В научной доктрине и юридической практике существует два подхода к содержанию принципа правовой определенности. Во-первых, под правовой определенностью может пониматься определенность права, т.е. требование ясности, четкости, недвусмысленности правовых норм. Например, И.А. Покровский отмечал: «одно из первых и самых существенных требований, которые предъявляются к праву

---

[127] См.: Резолюция Генеральной Ассамблеи ООН 69/313 от 27.07.2015. Текст: электронный // Сайт ЮНКТАД. URL: https://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/ares69d313_ru.pdf (дата обращения: 01.11.2019).

[128] См.: G20 Chengdu High-Level Tax Symposium. Текст: электронный // ОЭСР. URL: http://www.oecd.org/g20/topics/international-taxation/g20-chengdu-high-level-tax-symposium-remarks-at-session-2-increasing-tax-certainty.htm (дата обращения: 01.11.2019).

[129] См.: Коммюнике лидеров «Группы двадцати» по итогам саммита в Ханчжоу (КНР). Текст: электронный // Официальный сайт администрации Президента России. URL: http://kremlin.ru/supplement/5108 (дата обращения: 01.11.2019).

[130] См.: OECD/IMF 2019 Progress Report on Tax Certainty. Текст: электронный // ОЭСР. URL: https://www.oecd.org/ctp/g20-report-on-tax-certainty.htm (дата обращения 30.03.2021).

[131] См., например: Повышение налоговой определенности обсудили на заседании экспертов КСРНС. Текст: электронный // ФНС России. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/international_activities/10328662 (дата обращения: 24.02.2021).

[132] См.: Пресняков М.В. Проблема определенности конституционно-правового статуса человека и гражданина в современной России // Конституционное и муниципальное право. 2016. № 6. С. 16–20.

развивающейся человеческой личностью, является требование определенности правовых норм»[133]. Как правило, исследователи понимают определенность права как формальную правовую определенность[134]. Формальная правовая определенность может проявляться в двух аспектах: (1) внутреннем, т.е. требование к ясности и полноте содержания прав и обязанностей, устанавливаемых правовой нормой; (2) внешнем, т.е. требование закрепления правовой нормы в официальном источнике права[135]. Во-вторых, содержание правовой определенности может пониматься более широко как требование предсказуемости и стабильности правового положения участников налоговых правоотношений. В этом случае исследователи говорят о материальной[136] или формально-логической определенности[137].

Конституционный Суд РФ, впервые проанализировав принцип правовой определенности в 1995 г., подошел к его оценке через призму юридического позитивизма и охарактеризовал его как конституционное требование определенности правовой нормы, предъявляемое к законодателю[138]. В своих последующих решениях Конституционный Суд РФ отмечал обязанность законодателя соблюдать требование определенности, ясности, недвусмысленности правовых норм и их согласованности в системе правового регулирования[139]. Правовая норма, влекущая произвольное толкование и, тем самым, нарушающая требование определенности права, может быть признана неконституционной[140].

---

[133] Покровский И.А. Основные проблемы гражданского права. Изд. 7-е, стер. М.: Статут, 2016. С. 89.

[134] См.: Шафиров В.М. Содержательная и формальная определенность в праве // Определенность и неопределенность права как парные категории: проблемы теории и практики: Материалы XII Международной научно-практической конференции. В 3-х частях. М.: РГУП, 2018. С. 260–274; Журавлева О.О. Принцип правовой определенности и акты высших судебных органов в налоговом праве // Журнал российского права. 2011. № 4. С. 73–77.

[135] См.: Алексеев С.С. Социальная ценность права в советском обществе. М.: Юрид. лит., 1971. С. 89–104; Шабуров А.С. Формальная определенность права: автореф. дис. … канд. юрид. наук: 12.00.01. Свердловск, 1973. С. 7.

[136] См., например: Пресняков М.В. Правовая определенность и принцип разумной сдержанности законодателя: проблема формальной и материальной правовой определенности // Конституционное и муниципальное право. 2014. № 4. С. 3–6.

[137] См., например: Лейст О.Э. Указ. соч. С. 86.

[138] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 25.04.1995 № 3-П // Российская газета. № 87. 05.05.1995.

[139] См., например: Постановление Конституционного Суда РФ от 01.02.2022 № 4-П // Собрание законодательства РФ. 07.02.2022. № 6. Ст. 938.

[140] См., например: Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2018 № 32-П // Собрание законодательства РФ. 23.07.2018. № 30. Ст. 4810.

Определенность права призвана обеспечить полное и точное соответствие содержание нормы права мысли законодателя. Как отмечал С.С. Алексеев, изначально большинство правовых предписаний нацелены регламентировать общественные отношения с исчерпывающей полнотой[141]. В то же время абсолютная определенность невозможна сама по себе[142]: во-первых, она не присуща природе человека, во-вторых, невозможно установить необходимую и равную для всех степень абсолютной определенности, в-третьих, язык как средство выражения правовой нормы сам по себе является неопределенным.

Еще в Древнем Риме говорили, что нельзя объять законами все отдельные случаи (лат.: non possunt omnes articuli singillatim aut legibus comprehendi). Законодатель a priori не может опосредовать правовой регламентацией все многообразие потенциальных правоотношений. С точки зрения принципа правовой определенности в правовой науке противопоставляются абсолютно-определенные и относительно-определенные нормы[143]. Схожие подходы можно встретить и в зарубежной науке, например, нормы-правила противопоставляются нормам-стандартам (см. ниже в части подхода Канады). Абсолютно-определенные нормы предполагают регламентацию общественных отношений с необходимой конкретностью и полнотой и не предусматривают возможности конкретизации через правоприменительные акты. Однако определенность права не всегда является целью законодателя. Для обеспечения гибкости правового регулирования и адекватного реагирования на быстро меняющиеся реалии жизни в правовую норму может намеренно закладываться элемент неопределенности, что положительно оценивается некоторыми исследователями[144]. Правовые нормы, которые содержат

---

[141] См.: Алексеев С.С. Общая теория права: Курс в 2-х т. М.: Юрид. лит., 1981-1982. Т. 2. С. 73.

[142] Г.А. Гаджиев характеризует феномен правовой неопределенности как онтологическую характеристику правовой реальности См.: Гаджиев Г.А. Принцип правовой определенности и роль судов в его обеспечении. Качество законов с российской точки зрения // Сравнительное конституционное обозрение. 2012. № 4. С. 16–28.

[143] См., например: Алексеев С.С. Собрание сочинений. В 10 т. [+ Справоч. том]. Том 3: Проблемы теории права: Курс лекций. М., 2010. С. 238–241.

[144] См., например: Назаренко Т.Н. Неопределенность в российском праве: дис. ... канд. юрид. наук. 12.00.01. М., 2006. С. 82; Разумность и определенность в правовом регулировании: монография / Власенко Н.А. М.: Инфра-М, 2014. С. 39;

оценочные понятия или альтернативы правоприменения и предполагают некоторую степень усмотрения (дискреции) правоприменителя, в научной литературе называются относительно-определенными нормами[145]. Регламентация общественных отношений через такие нормы позволяет обеспечить государству возможность учитывать динамику развития общественных отношений в процессе правоприменения. Заложенная в эти нормы дискреция позволяет правоприменителю выбирать вариант поведения, который позволит наиболее эффективно и справедливо реализовывать намерение законодателя. Грамотное использование относительно-определенных норм также может обеспечивать снижение общего уровня неопределенности в праве. Если бы право стремилось к абсолютной регламентации, то оно было бы чрезвычайно сложным и малопригодным для реализации заложенных целей.

Доктринальные подходы теории права также проникают и в область правового регулирования налогообложения: детальная законодательная регламентация в некоторых случаях заменяется правовыми нормами относительно-определенного характера[146]. В НК РФ все чаще появляются относительно-определенные нормы, предусматривающие оценочные понятия. В 2005 г. Конституционный Суд РФ отметил, что наличие оценочных понятий допустимо в налогово-правовом регулировании: «абстрактно сформулированные нормы-принципы, определяются законодателем с учетом необходимости их эффективного применения к неограниченному числу конкретных правовых ситуаций»[147].

При этом в советской науке считалось, что основной чертой всех видов финансово-правовых норм, включая налоговые, является наличие безусловно

Рахматуллина З.З. Неопределенность правовой нормы — как технико-юридический прием правотворчества // Правотворчество в Российской Федерации: проблемы теории и практики. М., 2010. С. 377–378.

[145] См., например: Шарнина Л.А. Проблемы установления пробелов в конституционном праве // Конституционное и муниципальное право. 2018. № 1. С. 17–21.

[146] См.: Демин А.В. Относительно-определенные средства в системе налогово-правового регулирования: тенденции и перспективы // Финансовое право. 2012. № 1. С. 6–9.

[147] Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2007 № 320-О-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 2007. № 6.

определенной гипотезы, определяющей точное и четкое описание юридических фактов[148]. В современных условиях дискреция начинает проникать не только в область правового регулирования налогообложения, но и в иные сферы финансового права путем использования концепции «профессиональное суждение» и принципа приоритета экономического содержания над формой. Например, в банковском праве Банк России в рамках надзора за деятельностью кредитных организаций при принятии решений может исходить не только из установленных нормативов, но и руководствоваться своим профессиональным суждением, поскольку невозможно стандартизировать правовыми нормами расчет величины операционного риска из-за особенностей его экономико-финансовой природы[149]. В сфере противодействия ОД/ФТ Федеральная служба по финансовому мониторингу предлагает аудиторам выявлять сомнительные операции, руководствуясь профессиональным суждением[150].

Появление относительно-определенных норм и возможностей широкой дискреции правоприменителя не означает отход от принципа правовой определенности, поскольку это не согласуется с его правовой природой в качестве руководящего правового начала. Такие нормы требуют особого внимания, поскольку (1) высока опасность неправомерной субъективной оценки и административного произвола; (2) их широкое применение может привести к существенному увеличению количества споров. А.В. Демин справедливо предупреждает, что казуистический способ изложения норм может спровоцировать возникновение коллизий и пробелов, которые составляют наиболее опасные

---

[148] См.: Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. М., 1960. С. 124.

[149] См.: Крохина Ю.А. Особенности имплементации принципов Базеля III в банковское законодательство Российской Федерации // Банковское право. 2020. № 5. С. 55–62.

[150] В соответствии с пп. 3.2 п. 2 ст. 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ аудиторы обязаны информировать Федеральную службу по финансовому мониторингу о любых основаниях полагать, что сделки аудируемого лица осуществлены в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма. См.: Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ // Российская газета. № 267. 31.12.2008.

разновидности неопределенности в праве[151]. Например, около 80% решений налоговых органов на основании ст. 54.1 НК РФ (нормы относительно-определенного характера) оспариваются в судах[152]. Правовая определенность таких норм может обеспечиваться, во-первых, четким определением границ и критериев усмотрения правоприменителя; во-вторых, предоставлением дополнительных гарантий при применении таких норм. По своей сущности право выражает меру свободы и представляет собой средство достижения компромисса, средство согласия и взаимных уступок[153]. Как указывает Н.И. Матузов, «конечный (глубинный) источник свободы и ее сущность — не в юридических формах»[154]. Содержанием права являются не формальные правовые нормы, а права, гарантии и обязанности субъектов права, находящие свое отражение в правовых нормах. Отмечая объективную невозможность формализации отдельных элементов правоотношений, Л.А. Шарнина также говорит о том, что необходимо ставить «задачи, решаемые не на уровне правотворчества, а на уровне правореализационной практики»[155]. С учетом этого справедливо более широко подходить к содержанию принципа правовой определенности.

Таким образом, правовая определенность должна рассматриваться не только с точки зрения формального аспекта как требование ясности, четкости, недвусмысленности правовых норм, но и с точки зрения содержательного аспекта как требование предсказуемости и стабильности правового положения участников правоотношений, определенности условий возникновения прав и обязанностей и содержания правоотношений, ясности запретов и санкций за их нарушение, что

---

[151] См.: Демин А.В. Децентрализация и деформализация правообразования — стратегическое направление развития законотворчества в условиях постмодерна // Юридическая техника. 2015. № 9. С. 236–240.

[152] На основе статистики В.В. Бациева, приведенной на выступлении в рамках круглого стола «Практика применения статьи 54.1 НК РФ: что надо изменить» XVI Всероссийского Налогового Форума 2020 г. См.: Программа мероприятия — 3 день. Текст: электронный // Всероссийский налоговый форум. URL: https://nalogforum.tpprf.ru/day31/ (дата обращения: 10.12.2020).

[153] См.: Морозова Л.А. Теория государства и права: учебник / Л. А. Морозова. 5-е изд., перераб. и доп. М: Норма: Инфра-М, 2016. С. 183.

[154] Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник / Н.И. Матузов, А.В. Малько. 5-е изд. М.: Дело, 2020. С. 325.

[155] См.: Шарнина Л.А. Закономерности экономического развития как пределы законодательного и правоприменительного усмотрения // Вестник арбитражной практики. 2017. № 5. С. 3–11.

также поддерживается в юридическом сообществе[156]. Проявление правовой определенности в сфере правового регулирования налогообложения также должно включать ряд требований формального и содержательного характера. Например, А.В. Демин отмечает проявление правовой определенности в налоговой сфере как «точность, ясность и доступность налогово-правовых норм, разумный баланс абстрактного и конкретного, полноту (отсутствие фрагментации), логическую и системную согласованность … в регламентации налоговых отношений»[157].

Важное значение для осмысления и понимания содержания принципа правовой определенности имеют правовые позиции Конституционного Суда РФ. Анализ решений Конституционного Суда РФ позволяет сказать о связанности и взаимной обусловленности различных правовых категорий, по сути, являющихся категориями одного порядка — правовой определенностью. В понимании Конституционного Суда РФ правовая определенность не ограничивается определенностью права. Так, Конституционный Суд РФ отмечает необходимость:

- обеспечения предсказуемости правового статуса субъектов правоотношений, т.е. участники правоотношений должны иметь возможность в разумных пределах предвидеть последствия своего поведения и быть уверенными в неизменности своего правового статуса[158]; противоречивая правоприменительная практика ослабляет гарантии государственной защиты прав, свобод и законных интересов граждан и их объединений[159];

---

[156] Например, А.Р. Султанов указывает, что цель принципа правовой определенности — «обеспечить участников соответствующих отношений возможностью точно спрогнозировать результат своих действий и в том числе дать надежду, что права данных лиц будут защищены, что при разрешении спора действия правоприменителя также будут прогнозируемы и предсказуемы и не будут меняться от случая к случаю». См.: Султанов А.Р. Правовая определенность в надзорном производстве ГПК РФ и практика Конституционного Суда РФ // Право и политика. 2007. № 5. С. 30–39. В.И. Анишина и Т.Н. Назаренко приходят к выводу, что «принцип правовой определенности, прежде всего, предполагает стабильность правового регулирования и существующих правоотношений». См.: Анишина В.И., Назаренко Т.Н. Реализация принципа правовой определенности в российской судебной системе // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. 2013. № 2. С. 40–47. М.В. Пресняков рассматривает правовую определенность как определенность правового положения лица в рамках конкретных правоотношений. См.: Пресняков М.В. Правовая определенность и определенность прав в современном конституционно-правовом дискурсе // Гражданин и право. 2014. № 4. С. 3–16.

[157] Демин А.В. Определенность налогообложения как фундаментальный принцип налогового права // Вопросы правоведения. 2012. № 1. С. 158–173.

[158] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.2020 № 32-П // Российская газета. № 153. 15.07.2020.

[159] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 16.10.2020 № 42-П // Российская газета. № 243. 28.10.2020.

- соблюдения принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, призванного сохранить разумную стабильность правового регулирования[160]; при отсутствии подробной регламентации этот принцип имеет важное значение для обеспечения единства правоприменительной практики[161];
- обеспечения принципа защиты законных ожиданий участников правоотношений в части оценки своего поведения со стороны государства[162];
- обеспечения режима стабильности условий хозяйствования[163].

Отмеченные позиции Конституционного Суда РФ также применяются в налоговой сфере[164]. Отсутствие предсказуемости в части расчета налоговой обязанности может препятствовать свободе предпринимательской деятельности.

Обращение к правовой определенности с точки зрения ее содержательного аспекта также прослеживается в решениях иных высших судов. Так, Верховный Суд РФ отмечает, что принцип правовой определенности включает в себя требования разумности правового регулирования и стабильности правопорядка, устойчивости сложившейся системы правоотношений[165]. Кроме того, как отмечает Верховный Суд РФ «неопределенность содержания правовой нормы допускает возможность неограниченного усмотрения в процессе правоприменения и неизбежно ведет к произволу»[166]. Необходимость соблюдения принципа правовой определенности можно проследить в следующих позициях Верховного Суда РФ:

---

[160] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 01.03.2022 № 9-П // Российская газета. № 58. 18.03.2022.
[161] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 05.03.2013 № 5-П // Российская газета. № 56. 15.03.2013.
[162] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 05.07.2016 № 15-П // Российская газета. № 159. 21.07.2016.
[163] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 28.02.2019 № 13-П // Российская газета. № 58. 18.03.2019.
[164] Например, относительно необходимости обеспечения предсказуемости правового статуса субъектов правоотношений см.: Постановление Конституционного Суда РФ от 05.03.2019 № 14-П // Собрание законодательства РФ. 11.03.2019. № 10. Ст. 1046; относительно соблюдения принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства см.: Постановление Конституционного Суда РФ от 15.02.2019 № 10-П // Российская газета. № 43. 27.02.2019; относительно соблюдения принципа защиты законных ожиданий участников налоговых отношений см.: Постановление Конституционного Суда РФ от 12.11.2020 № 46-П // Российская газета. № 265. 25.11.2020; относительно режима стабильности условий хозяйствования см.: Постановление Конституционного Суда РФ от 28.02.2019 № 13-П.
[165] См.: Определение Верховного Суда РФ от 19.06.2020 № 303-ЭС20-816 по делу № А51-24425/2018 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 14.02.2020). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.
[166] См.: Апелляционное определение Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда РФ от 10.12.2019 № 48-АПА19-21 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 24.02.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

- решение налогового органа по итогам налоговой проверки может быть признано незаконным, если доначисление налогов противоречит разъяснениям ФНС России, направленным в адрес территориальных налоговых органов и способным сформировать соответствующие ожидания у налогоплательщиков[167];
- налоговое администрирование должно осуществляться с учетом принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов налогоплательщиков и недопустимость создания формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону[168];
- правила исчисления налогов по контролируемым сделкам, которым следуют налогоплательщики, и правила, которые применяются налоговыми органами при налоговом контроле, не должны быть различными[169];
- налоговый орган, длительное время администрировавший лицо как плательщика налогов по УСН и обладавший информацией о нарушении порядка применения УСН, утрачивает право на принудительный перевод этого лица с УСН на общую систему налогообложения[170];
- длительный срок налоговой проверки признается недопустимым, если приводит к избыточному по времени применению мер налогового контроля[171].

Таким образом, правовая определенность как принцип права является относительно новым для отечественного правопорядка и начинает активно изучаться с начала XXI в. Особое значение правовая определенность приобретает в

---

[167] См.: Определение Верховного Суда РФ от 14.11.2019 № 305-ЭС19-14421 по делу № А41-76253/2018 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 14.02.2020). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[168] См.: Определение Верховного Суда РФ от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557 по делу № А40-93786/2017 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 14.02.2020). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[169] См.: Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса РФ (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017) // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2017. № 9.

[170] См.: Определение Верховного Суда РФ от 02.07.2019 № 310-ЭС19-1705 по делу № А62-5153/2017 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 14.02.2020). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[171] См.: Определение Верховного Суда РФ от 05.07.2021 № 307-ЭС21-2135 по делу № А21-10479/2019 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 14.02.2020). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

отраслевом регулировании, в частности, в налоговой сфере, что вызвано объективными потребностями общественного развития. К настоящему моменту правовая определенность в налоговом праве признается юридическим сообществом и правоприменительной практикой в качестве руководящего начала, принципа. Представляется, что правовая определенность как принцип налогового права проявляется в двух аспектах: (1) формальном как требование к ясности, четкости, недвусмысленности правовых норм и их установлению в официальном источнике права; (2) содержательном как требование предсказуемости и стабильности правового положения участников налоговых отношений, определенности условий возникновения прав и обязанностей и содержания налоговых отношений.

Подход Канады. Несмотря на признание важности определенности, предсказуемости и стабильности права, исторически в Канаде правовая определенность не рассматривалась как самостоятельная юридическая категория[172]. Долгое время правовая определенность, как правило, считалась одной из составляющих доктрины верховенства права, которая является основой конституционного правопорядка Канады[173]. В частности, преамбула Канадской хартии прав и свобод провозглашает «верховенство Бога и господство права»[174], а преамбула Конституционного акта 1867 г. устанавливает, что Канада имеет «Конституцию принципиально похожую на Конституцию Соединенного Королевства», которая пронизана идеями верховенства права. Приверженность доктрине верховенства права не раз подтверждал Верховный Суд Канады[175].

---

[172] См.: Larouche P. Canada // Annuaire international de justice constitutionnelle, 15-1999, 2000. Constitution et sécurité juridique — Droit constitutionnel, droit communautaire et droit européen. Marsella: Economica, 1999. P. 131–141; Nadeau M. Perspectives pour un principe de sécurité juridique en droit canadien: les pistes du droit européen. // Revue de droit de l'Université de Sherbrooke. 2008. № 40. P. 523.

[173] См.: Philipps L. Op. cit. P. 125.

[174] Канадская хартия прав и свобод является первой частью Конституционного акта 1982 г., который представляет собой часть писанной Конституции Канады. См.: Canadian Charter of Rights and Freedoms. Текст: электронный // Правительство Канады. URL: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/const/page-15.html (дата обращения: 09.12.2019); Constitution Act 1982. Текст: электронный // Правительство Канады. URL: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/const/index.html (дата обращения: 24.02.2021).

[175] См.: Re Manitoba Language Rights, [1985] 1 S.C.R. 721. Текст: электронный // Верховный Суд Канады. URL: https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/60/index.do (дата обращения: 24.12.2019).

Доктрина верховенства права включает в себя несколько элементов, в том числе требование определенности и предсказуемости правовой системы[176]. Однако исследователи до сих пор спорят о ее содержании[177]. М. Валтес (M. Walters), один из ведущих канадских ученых в области теории права, отмечает, что существует два подхода к пониманию доктрины верховенства права: (1) законность как правопорядок, что означает управление общественными отношениями через правовые нормы (англ.: legality as order); (2) законность как причина, что означает обеспечение верховенства права при реализации права посредством последовательной и логичной правовой интерпретации (англ.: legality as reason)[178].

Первый подход к рассмотрению доктрины верховенства права подразумевает требование определенности права. Верховный Суд Канады раскрывает доктрину верховенства права следующим образом: (1) закон имеет верховенство над всеми субъектами права и, таким образом, исключает произвол власти; (2) необходимо создание и поддержание нормативного порядка в форме законов; (3) отношения между государством и гражданами должны регулироваться законом[179]. Следовательно, определенность права проявляется через требование четкости и ясности правовой нормы (англ.: clarity of legal provision), обеспечиваемое следующими правилами: нормы установлены нормативным правовым актом, который официально опубликован; нормы являются относительно стабильными; содержание норм предельно конкретно и доступно для понимания; толкование норм основано на понятных и последовательных правилах[180]. При этом исследователи отмечают, что в странах общего права, как Канада, наблюдается стремление к высокой степени определенности права в тех случаях, когда

[176] См.: Diksic N. Some Reflections on the Roles of Legal and Economic Substance in Tax Law // Canadian Tax Foundation. Report of Proceedings of the Sixty-Second Tax Conference. 2010. P. 8.
[177] См.: Decoste F.C. Review Essay — Redeeming the Rule of Law // Alberta Law Review. 2002. Vol. 39. No. 4. P. 1004–1030.
[178] См.: Walters M.D. Legality as Reason: Dicey, Rand, and the Rule of Law // McGill Law Journal. 2010. Vol. 55. No. 3. P. 572.
[179] См.: British Columbia v. Imperial Tobacco Ltd, [2005] 2 S.C.R. 473, 2005 SCC 49. Текст: электронный // Верховный Суд Канады. URL: https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/2282/index.do (дата обращения: 20.04.2020).
[180] См.: Rioseco M.K. General Anti-Avoidance Rules: an analysis from the perspective of the rule of law. Master of Law University of Toronto, 2004. P. 22–23.

отношения регламентируются законами, а не прецедентами[181]. Это связано с тем, что законодатель ставит цель предусмотреть в законе все непредвиденные обстоятельства и сделать абсолютно ясным свое намерение, учитывая, что суд, скорее всего, будет руководствоваться буквальным толкованием закона.

Доктрину верховенства права в части требования определенности права дополняет доктрина недействительности чрезмерно неопределенного закона (англ.: void for vagueness doctrine)[182]. Согласно этой доктрине закон может быть признан недействительным, если суд не может установить его смысл, следовательно, применить его положения к определенным фактическим обстоятельствам[183]. Применение этой доктрины обусловлено не просто неопределенностью закона, а чрезмерной неопределенностью, т.е. невозможностью установить намерение законодателя с помощью толкования.

В XX в. доктрина верховенства права начинает признавать возможность использования свободы усмотрения для регулирования сложных общественных отношений[184]. В 1961 г. английский теоретик Г. Харт (H. Hart) в труде «The Concept of Law» выдвигает идею открытости позитивного права (англ.: open texture of law). Она означает, что существуют общественные отношения, правовое регулирование которых оставляет свободу усмотрения судов или должностных лиц, которые обеспечивают баланс между конкурирующими интересами. Вопрос правовой определенности начинает раскрываться в странах общего права через дискуссию «правила против стандартов» (англ.: rules versus standards)[185], к которой также

---

[181] См., например: Beaulac S. International Law Gateway to Domestic Law: Hart's «Open Texture», Legal Language and the Canadian Charter // Revue juridique Thémis de l'Université de Montréal. 2012. Vol. 46. No. 3. P. 450.

[182] См.: Hogg P.W., Zwibel C.F. The Rule of Law in the Supreme Court of Canada // University of Toronto Law Journal. 2005. Vol. 55. No. 3. P. 722.

[183] См.: Nitikman J. Is GAAR Void for Vagueness // Canadian Tax Journal. 1989. Vol. 37. No. 6. P. 1141.

[184] См.: Исследование № 512/2009. Доклад о верховенстве права, утвержденный Венецианской комиссией на 86-й пленарной сессии. Текст: электронный // Венецианская комиссия. URL: https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2011)003rev-rus (дата обращения: 27.01.2021).

[185] См.: Dworkin R.M. The Model of Rules // The University of Chicago Law Review. 1967. Vol. 35. No. 45. P. 14–46; Kaplow L. Rules Versus Standards: An Economic Analysis // Duke Law Journal. 1992. Vol. 42. P. 557–629; Raban O. The Fallacy of Legal Certainty: Why Vague Legal Standards May Be Better for Capitalism and Liberalism // Public Interest Law Journal. 2010. Vol. 19. P. 175–191.

обращались канадские юристы[186]. Правила предполагают детальное регулирование определенных отношений до наступления юридически значимых событий (лат.: ex ante). Стандарты не предусматривают конкретного правила поведения, а предполагают усмотрение правоприменителя и используются для оценки действий лица после наступления юридически значимого события (лат.: ex post). Различие правил и стандартов заключается в направленности их правового регулирования: правила определяют конкретные правовые последствия при определенных фактических обстоятельствах; стандарты предопределяют логику рассуждений для определения правовых последствий. Выбор правил или стандартов для регулирования определенного типа общественных отношений, как правило, зависит от конкретных целей законодателя. Право балансирует между определенностью и гибкостью: правила обеспечивают определенность и предсказуемость, а стандарты — гибкость правового регулирования.

Второй подход к доктрине верховенства права предполагает требование процессуальной рациональности правовых решений (англ.: procedural rationality), которое раскрывается как обоснованность правовой аргументации при принятии соответствующего решения[187]. Это проявление доктрины верховенства права характеризует динамичность права и предполагает обеспечение требования стабильности и предсказуемости в ходе правоприменения. Так, Верховный Суд Канады отмечает, «принципы конституционализма и верховенства права лежат в основе системы правления... правопорядок обеспечивает гражданам и жителям страны стабильные, предсказуемые и упорядоченные отношения»[188].

Если ранее правовая определенность рассматривалась только в контексте доктрины верховенства права, то в начале XXI в. канадские исследователи

---

[186] См.: Mancini M. Two Myths of Administrative Law // Creating Law, Improving Law. 2019. Vol. 9. No. 1. P. 19; Rotman L.I. The fiduciary concept and the subjective nature of legal certainty // Revue du notariat. 2008. Vol. 110. No. 2. P. 364.
[187] См.: Rioseco M.K. Op cit. P. 25.
[188] См.: Reference re Secession of Quebec, [1998] 2 S.C.R. 217. Текст: электронный // Верховный Суд Канады. URL: https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/1643/index.do (дата обращения: 10.12.2019).

начинают изучение правовой определенности как особого правового начала[189]. В 2007 г. Шербрукский университет (Квебек) провел научную конференцию, посвященную вопросам правовой определенности[190]. Исследователи провинции Квебек подготовили несколько работ по вопросам правовой определенности[191]. Такие исследования к настоящему моменту немногочисленны. В то же время признание правовой определенности в качестве самостоятельной категории имеет важное значение для теоретико-правовой доктрины Канады и ее последующего изучения. В этих исследованиях было сформулировано несколько важных выводов: во-первых, абсолютная правовая определенность является недостижимой[192]; во-вторых, цель правовой определенности — поиск более стабильной, доступной и предсказуемой правовой системы[193]; в-третьих, в своей идеальной форме правовая определенность позволяет сформировать разумные ожидания участников правоотношений и должна распространяться не только на правовые предписания, но и на процесс правоприменения[194].

Несмотря на то, что в Канаде исторически правовая определенность не выделяется как самостоятельное требование, она играет важную роль в сфере правового регулирования налогообложения и рассматривается в качестве права налогоплательщиков: когда закон не определен, налогоплательщик не может заранее знать, как он может действовать в рамках этого закона, и, следовательно, не может реализовывать свое право на налоговое планирование[195].

---

[189] См.: Bilodeau J.-L. La sécurité juridique et l'efficience des marchés: le cas de l'AMF // Revue du notariat. 2008. Vol. 110. No. 2. P. 429–462.
[190] См.: Legal Certainty. Xth Conference of the International Association of Legal Methodology. Текст: электронный // Université de Sherbrooke. URL: https://www.usherbrooke.ca (дата обращения: 15.12.2019).
[191] См., например: Popelier P. Five Paradoxes on Legal Certainty and the Lawmaker // Legisprudence. 2008. Vol. 2. No. 1. P. 47–66.
[192] См.: Tremblay L.B. Le normatif et le descriptif en théorie du droit // Revue de droit de l'Université de Sherbrooke. 2002-2003. Vol. 33. P. 92–93.
[193] См.: Belleau M.-C., Johnson K. La diversité identitaire et les opinions dissidentes de la Cour suprême du Canada: Conséquences sur la sécurité juridique // Revue du notariat. 2008. Vol. 110. No. 2. P. 324.
[194] См.: Rotman L.I. Op. cit. P. 364.
[195] См.: Li J. Taxpayers' Rights in Canada // Revenue Law Journal. 1997. Vol. 7. No. 1. P. 131.

Отмеченная ранее дискуссия «правила против стандартов» проникает и в область правового регулирования налогообложения в части выбора эффективных средств противодействия уклонению от налогообложения. В связи с тем, что в XX в. доктрина верховенства права в налоговой сфере находилась под влиянием идей классического либерализма, в налоговом регулировании преобладали детальные правила. При выявлении новых способов уклонения от налогообложения законодатель принимал многочисленные точечные поправки, пытаясь закрыть пробелы, используемые для снижения налогов. Верховный Суд Канады даже охарактеризовал это явление как бесконечный процесс «действия и реакции» (англ.: action and reaction)[196]. Такой подход к принципу правовой определенности в Канаде обусловил законодательное принятие большого количества SAAR.

Однако рассмотренная ранее доктрина строгого толкования налогового закона (см. § 1.1 настоящего исследования) проявила свою несостоятельность не только в связи с ростом агрессивного налогового планирования, но и не могла обеспечить налогоплательщикам достаточный уровень правовой определенности[197]. Во-первых, слова как таковые не имеют фиксированного и точного значения, а определяются контекстом, в котором они используются. Во-вторых, текст не может существовать независимо от толкования, а понимание текста является результатом его интерпретации. В-третьих, толкование неизбежно происходит через призму личного понимания интерпретирующего лица. В-четвертых, доктрина строгого толкования налогового закона не предлагала решения в тех случаях, когда отсутствовал консенсус в понимании значения слов и выражений. Слабые стороны доктрины строгого толкования налогового закона привели к появлению альтернативного подхода — доктрины «золотое правило» (англ.: golden rule), согласно которой суды могли отойти от буквы закона, чтобы

[196] См.: Stubart Investments Ltd. v. The Queen.
[197] См.: Duff D.G. Interpreting the Income Tax Act — Part 2: Toward a Pragmatic Approach // Canadian Tax Journal. 1999. Vol. 47. No. 4. P. 771–773.

избежать «абсурдных» выводов по итогам рассмотрения дела (например, дело *Moldowan v. The Queen*[198]).

Столкнувшись с очевидными ограничениями доктрины строго толкования налогового закона, судебная практика признала необходимость изменения подхода. В 1984 г. Верховный Суд Канады в деле *Stubart Investments Ltd. v. the Queen* предложил интерпретировать закон не только буквально, но и в контексте «структуры закона, цели закона и намерения Парламента». Такое толкование называется «слова в общем контексте» (англ.: words-in-total-context approach) и объединяет в себе целевое толкование (англ.: purposive legislation) и правило «очевидного значения» (англ.: plain meaning rule)[199]. Целевое толкование предполагает анализ целей, лежащих в основе нормы и причин, по которым она была принята, а правило «очевидного значения» основывается на анализе интерпретации слов нормы в их обычном (буквальном) значении.

Развитие подходов к толкованию налогового закона в судебной практике стало одной из предпосылок законодательной разработки правовых стандартов для противодействия уклонению от налогообложения, в том числе GAAR, т.е. регулирования, основанного на оценочных критериях, определяющих, какие действия налогоплательщика признаются недопустимыми с точки зрения публичных интересов. Как отмечают исследователи, цель GAAR — восстановить соответствие между законным и «моральным»[200]. Исследователи высказывали некие опасения в отношении стандартов в налоговом законодательстве, и идея

---

[198] Верховный Суд Канады рассмотрел правило об учете убытков от сельскохозяйственной деятельности, применение которого возможно, только если основным источником дохода является сельское хозяйство. На основании доктрины строгого толкования налогового закона учесть убытки от сельскохозяйственной деятельности в целом невозможно. Верховный Суд Канады отметил, что критерий «основной источник дохода» является относительным: фермер не должен быть лишен права на учет убытков, если в качестве основной деятельности он занимался сельским хозяйством, но за определенный налоговый период его основным источником дохода было наследство. См.: Moldowan v. The Queen, [1978] 1 S.C.R. 480. Текст: электронный // Верховный Суд Канады. URL: https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/2576/index.do (дата обращения: 12.12.2019).

[199] См.: Duff D.G. Op. cit. P. 485–518.

[200] См.: Vidal J.-P., Prieur N. Criteria for Moral Judgement in Taxation // Report of Proceedings of the Sixty-Third Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2012. P. 2.

GAAR в Канаде была встречена негативно[201]. В научных кругах высказывалась позиция, что правовая неопределенность GAAR не позволяет признать такое регулирование соответствующим доктрине верховенства права.

Некоторые исследователи полагали, что есть основания признать GAAR положением, не подлежащим применению, на основе доктрины недействительности чрезмерно неопределенного закона[202]. Другие считали, что GAAR имеет право на существование, но при определенных условиях: (1) четкое определение критериев для принятия решения о том, направлена ли сделка на уклонение от налогообложения; (2) определение правовых последствий применения GAAR; (3) обеспечение стабильности в применении GAAR и формирование разумных ожиданий в отношении возможных решений по GAAR[203].

Научная дискуссия по вопросу правовой определенности GAAR нашла отражение в судебной практике. Налоговый суд Канады пришел к выводу, что GAAR не представляет нарушения конституционных основ Канады[204]. Также рассматривался вопрос отказа от применения GAAR на основании доктрины недействительности чрезмерно неопределенного закона. Согласно позиции суда первой инстанции применение доктрины к GAAR является необоснованным[205]. При рассмотрении дела в апелляционном порядке отмечено, что вывод суда первой инстанции не является правилом прецедента (лат.: stare decisis). Последующего анализа GAAR в контексте правовой определенности не последовало.

Как правило, правовая определенность в сфере правового регулирования налогообложения исторически рассматривалась в Канаде в рамках такого критерия,

---

[201] См.: James M. Humpty Dumpty's Guide to Tax Law: Rules, Principles and Certainty in Taxation // Critical Perspectives on Accounting. 2010. Vol. 21. No. 7. P. 573–583.
[202] См.: Nitikman J. Op. cit. P. 1447.
[203] См.: Rioseco M.K. Op. cit. P. 29.
[204] В частности, Налоговый суд Канады отметил, что GAAR не противоречит разд. 7 Канадской хартии прав и свобод (первая часть Конституционного акта 1982 г.). См.: Mathew v. The Queen, 2002 TCC 46779. Текст: электронный // Канадский институт правовой информации. URL: https://www.canlii.org/en/ca/tcc/doc/2002/2002canlii46779/2002canlii46779.html (дата обращения: 04.04.2020).
[205] См.: Longley v. Canada (Minister of National Revenue), 1999 BC SC 5750. Текст: электронный // Канадский институт правовой информации. URL: https://www.canlii.org/en/bc/bcsc/doc/1999/1999canlii5750/1999canlii5750.html (дата обращения: 10.12.2019).

как простота налогообложения (англ.: tax simplicity). Этот критерий является одним из трех критериев эффективной налоговой системы, наряду с критериями равенства (англ.: equality) и нейтральности (англ.: neutrality)[206]. Некоторые исследователи рассматривают простоту налогообложения в качестве принципа налогового права[207], который включает в себя требование налоговой определенности[208].

Отсутствует единство в понимании содержания принципа простоты налогообложения. Некоторые исследователи считают, что простота налогообложения охватывает совокупность следующих идей: (1) доступность для восприятия (англ.: comprehensibility), т.е. налоговая система и ее основополагающие принципы должны быть понятны налогоплательщикам; (2) определенность (англ.: certainty), т.е. применение положений налогового законодательства к конкретным операциям должно быть предсказуемым; (3) возможность эффективного соблюдения закона (англ.: compliance convenience), т.е. налогоплательщик не должен нести существенные затраты на соблюдение требований налогового законодательства; (4) эффективность администрирования (англ.: administrative convenience), т.е. расходы на налоговый контроль должны быть разумны; (5) сложность уклонения от исполнения налоговой обязанности (англ.: difficult to avoid and evade), т.е. налоговая система предполагает минимальные возможности для несоблюдения налогового законодательства[209].

В начале XXI в. в Канаде налоговая определенность начинает признаваться юристами в качестве самостоятельного основополагающего правового требования[210]. Это было обсуслено признанием выводов исследования 2017 г., согласно которому налоговая неопределенность негативно сказывается на

---

[206] См.: Principles of Canadian Income Tax Law / Hogg P.W., Magee, J.E, Toronto: Carswell, 1995. P. 37.
[207] См.: Nikolakakis A. Response: Exempt Surplus: What's the Problem? A Reply to Brian Arnold // Canadian Tax Journal 2002. Vol. 50. No. 4. P. 1354–1370.
[208] См.: Cohen M.A. Tax Simplification — A Government Perspective // Report of Proceedings of the Twenty-Seventh Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1975. P. 7–20.
[209] См.: Materials on Canadian Income Tax / Edgar T., Sandler D., Cockfield A.; Brooks N., Toronto: Carswell, 2010. P. 65–72.
[210] См.: Trossman J. Tax Certainty: Recent Trends and Suggested Reforms // Perspectives on Tax Law & Policy. 2020. Vol. 1. No. 1. P. 1–4.

осуществление инвестиций[211]. Был сформирован подход, что требование налоговой определенности раскрывается через материальную (англ.: substantive certainty) и процедурную определенность (англ.: procedural certainty)[212]. Материальная определенность связана с требованием определенности права и предполагает наличие четких, понятных и доступных для восприятия правовых положений (англ.: bright-line tests). Налоговая система, которая не обеспечивает достаточный уровень материальной определенности, может обеспечивать правовую определенность путем предоставления указаний, как налоговое законодательство может применяться (процедурная определенность).

Таким образом, в Канаде исторически правовая определенность не выделялась как самостоятельный принцип и рассматривалась в контексте доктрины верховенства права. В сфере правового регулирования налогообложения правовая определенность исторически рассматривалась в контексте критерия простоты налогообложения. В середине XX в. появляются первые предпосылки для пересмотра подхода Канады к правовой определенности, что обусловлено допущением свободы усмотрения для регулирования определенных видов общественных отношений в общей теории права. В начале XXI в. правовая определенность в Канаде начинает признаваться юридическим сообществом в качестве самостоятельного правового начала, в том числе в сфере правового регулирования налогообложения. Признано, что оно проявляется в двух аспектах: (1) как определенность права, т.е. требования четкости и ясности правового регулирования, (2) как определенность в рамках реализации правовых положений.

[211] См.: Klassen K.J. Tax Certainty and Canadian Business Investment: Recent Academic Research // Perspectives on Tax Law & Policy. 2020. Vol. 1. No. 1. P. 8–9.
[212] См.: Munoz M. Tax Certainty: An Industry Perspective // Perspectives on Tax Law & Policy. 2020. Vol. 1. No. 1 P. 4.

§ 1.3. Финансово-правовые средства в системе противодействия уклонению от налогообложения

Потери доходной части бюджета вследствие уклонения налогоплательщиков от исполнения налоговой обязанности могут угрожать экономической безопасности государства и подвергать риску возможность реализации его функций. Обеспечение поступления фискальных платежей в публичные фонды является значимой целью правового регулирования, т.е. идеальный желаемый результат, ради которого осуществляется финансовая деятельность.

В России и в Канаде исследованию проблемы противодействия уклонению от налогообложения уделяется особое внимание. В Канаде она активно изучается с середины XX в. В этот период появляются первые научные работы[213]. В 1958 г. Канадская налоговая ассоциация проводит конференцию «Где начинается обман в налогообложении?»[214]. В настоящее время в канадской научной литературе, как правило, выделяется специальный раздел, посвященный проблеме противодействия уклонению от налогообложения[215]. Кроме того, подготовлено много исследований, предметом которых является анализ правовых средств противодействия уклонению от налогообложения[216].

В отечественной правовой науке проблема противодействия уклонению от налогообложения начинала активно освещаться с начала 2000-х гг. через призму исследования налогового планирования, налоговой оптимизации (см. § 1.1 настоящего исследования) и понятия «налоговое правонарушение»[217], а также

---

[213] См., например: Tresilian R. Op. cit. P. 31–46; Brie F.E.L. The Courts in Tax Avoidance // Canadian Tax Journal. 1955. Vol. 3. No. 5. P. 326–334.

[214] См.: Hanson H.A., Macdonald W.J., Blum W.J., and Newman W.C. Where Does Cheating Begin In Taxation? // Report of Proceedings of the Twelfth Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation. 1959. P. 295–322.

[215] См.: Canadian Income Tax Law / David G.D., Benjamin A., Geoffrey L., Philipps L., 6th Edition. Toronto: LexisNexis, 2018. 1512 p.; Principles of Canadian Income Tax Law / Li J., Magee J., Wilkie J.S., Toronto: Thomson Reuters, 2017. P. 606.

[216] См., например: Krishna V. Tax Avoidance: The General Anti-Avoidance Rule. Toronto: Carswell Legal Publishers, 1990. P. 188; Duff D.G., Erlichman H, Bowman D. Tax Avoidance in Canada after Canada Trustco and Mathew. Toronto: Irwin Law, 2007. P. 264.

[217] См., например: Юрмашев Р.С. Налоговое правонарушение: теоретико-прикладные проблемы правовой идентификации: дис. … канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2005. 185 с.

раскрывалась в контексте уголовно-правовой науки[218] и изучения судебно-арбитражной практики[219]. Иногда рассматриваемая проблема поднимается в контексте экономической науки[220]. В последнее время изучение отдельных правовых средств противодействия уклонению от налогообложения все чаще становится самостоятельным предметом исследований[221].

В российской научной мысли высказывалась позиция, что противодействие уклонению от налогообложения может являться категорией права[222]. Однако она не получила широкого распространения, поскольку противодействие уклонению от налогообложения, как представляется, не может рассматриваться ни в качестве категории права как элемента правовой нормативной структуры, ни в качестве правовой категории для определения правового явления, имеющего значение для установления, изменения и прекращения правоотношений.

Противодействие уклонению от налогообложения как часть властно-управленческой деятельности должно реализовываться в правовых рамках, т.е. должно отвечать принципу законности, а также достигать определенных целей. Промежуточным звеном между идеальным (целью) и реальным (результатом) в праве являются правовые средства[223]. Правовые средства, или «legal means», как они называются в зарубежной правовой науке, рассматриваются некоторыми исследователями в качестве первичных элементов правовой действительности[224].

---

[218] См.: например: Кучеров И.И. Налоговая преступность криминологические и уголовно-правовые проблемы: криминологические и уголовно-правовые проблемы: дис. ... д-р. юрид. наук: 12.00.08. М., 1999. 501 с.; Тупанчески Н.Р. Уклонение от уплаты налогов: компаративный анализ: дис. … д-ра юрид. наук: 12.00.08. М. 2002. 287 с.

[219] См., например: Нагорная Э.Н. Налоговые споры. Оценка доказательств в суде: [правовые презумпции в налоговых спорах, распределение бремени доказывания между субъектами доказывания, виды доказательств в налоговых спорах] / Э.Н. Нагорная. М.: Юстицинформ, 2009. 526 с.; Савсерис С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14: М., 2006. 205 с.; Попкова Ж.Г. Указ. соч.; Васильева Е.Г. Налоговая выгода: монография. М.: Юрлитинформ, 2015. 175 с.

[220] См., например: Чаплыгин М.А. Указ. соч.

[221] См., например: Курочкин Д.А. Указ. соч.

[222] См.: Быков С.С. Роль противодействия уклонению от налогообложения в системе российского права // Налоги и финансовое право. 2012. № 9. С. 124–129; Середа И.М. Правовая политика в сфере противодействия уклонению от уплаты налогов // Налоги. 2013. № 5. С. 19–23.

[223] См.: Малько А.В. Правовые средства как общетеоретическая проблема // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 1999. № 2. С. 4.

[224] См.: Сапун В.А. Теория правовых средств и механизм реализации права: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.01. Н. Новгород, 2002. С. 47.

Правовые средства являются центральным элементом инструментальной теории права, получившей свое развитие в отечественной и зарубежной науке к середине 70-х гг. XX в. Инструментализм, основоположником которого принято считать Дж. Дьюи (J. Dewey)[225], начал развиваться в западной философии в период конца XIX в. — начала XX в. Как философское направление, он делает ключевой акцент на поиск наилучшего решения для определенной проблемы. К концу XX в. инструментальный подход начал применяться к исследованиям различных социальных феноменов, в том числе нашел свое отражение в юридической науке. Среди западных правовых исследований, посвященных вопросам инструментализма, можно отметить работы Р. Паунда (R. Pound)[226], К. Ллевеллина (K. Llewellyn)[227], Р. Саммерса (R. Summers)[228]. Начало осмысления инструментального подхода в отечественной правовой мысли зарождается в отраслевых науках и позже переходит на общетеоретический уровень[229]. В настоящее время правовые средства, как правило, рассматриваются в рамках механизма правового регулирования.

Ни в отечественной, ни в зарубежной науке не предложено общепризнанного определения понятия «правовые средства». Российские исследователи неоднократно предлагали свои варианты определения. Делая акценты на наиболее важные с их точки зрения аспекты, они не пришли к единому пониманию. Среди первых отечественных правоведов, обратившихся к проблеме правовых средств, был С.С. Алексеев, который предложил рассматривать их как «субстанциональные, институциональные явления правовой действительности, воплощающие регулятивную силу права, его энергию»[230]. Исследование правовых средств

---

[225] См.: Философия: Учебник для вузов / Под общ. ред. В.В. Миронова. М.: Норма, 2005. С. 215–217.
[226] См.: Pound R. An Introduction to the Philosophy of Law. New Haven: Yale University Press, 1922. 307 p.
[227] См.: Llewellyn K.N. Some Realism about Realism: Responding to Dean Pound // Harvard Law Review. Vol. 44. No. 8. P. 1222–1264.
[228] См.: Summers R.S. Instrumentalism and American Legal Theory. New York: Cornell University Press, 1982. 295 p.
[229] Особое внимание понятию «правовые средства» на общетеоретическом уровне уделяли такие отечественные правоведы, как С.С. Алексеев, В.А. Сапун, А.В. Малько.
[230] Алексеев С.С. Правовые средства: постановка проблемы, понятие, классификация // Советское государство и право. 1987. № 6. С. 14.

продолжил А.В. Малько, который характеризовал их как «правовые явления, выражающиеся в инструментах (установлениях) и деяниях (технологии), с помощью которых удовлетворяются интересы субъектов права, обеспечивается достижение социально-полезных целей»[231]. Ю.Б. Батурина выделила другой признак правовых средств — динамичный характер и определила правовые средства как «деятельностно-институциональные образования, показывающие функционально-динамическую сторону правовых явлений и права в целом»[232].

В то же время предлагаемые определения не дают четкого понимания содержания понятия «правовые средства». В большинстве случаев российские исследователи не связывают это понятие с конкретными правовыми категориями, что может быть объяснено сущностью инструментального подхода. Основная задача инструментализма — рассмотреть правовые средства под углом их функционального предназначения[233].

В целом инструментализм призван решать практические вопросы методологического характера — предлагать эффективные правовые средства для достижения определенных целей[234]. Правовые средства отражают прикладную сторону права и представлены как связующее звено между целью и результатом правового регулирования. Взгляд на право через призму правовых средств позволяет рассмотреть его в динамике, т.е. как возникают, изменяются и прекращаются правовые отношения. Это позволяет оценить эффективность права в достижении определенного воздействия на общественные отношения. Продуманные правовые средства, учитывающие интересы всех участников общественных отношений, — залог успешного функционирования права.

---

[231] Малько А.В. Указ. соч. С. 8.

[232] Батурина Ю.Б. Правовая форма и правовое средство в системе понятий теории права: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. М., 2001. С. 120.

[233] В.А. Сапун отмечает, что «главное в теории правовых средств — какие социальные задачи эти правовые механизмы могут решать». См.: Сапун В.А. Указ. соч. С. 33.

[234] См.: Пугинский Б.И. Инструментальная теория правового регулирования. Текст: электронный // Вестник Московского университета. Серия 11. Право. 2011. № 3. С. 23.

Отсутствие определения не позволяет в полной мере очертить круг правовых категорий, которые могут быть отнесены к правовым средствам. Понятие «правовые средства» используется в научной литературе для обобщения различного вида правовых категорий, которые могут обеспечить достижение поставленных законодателем целей[235]. Например, С.С. Алексеев относит к правовым средствам «нормы права, индивидуальные предписания и веления, договоры, средства юридической техники, все другие инструменты регулирования, рассматриваемые в единстве характерного для них содержания и формы»[236]. В статье В.А. Сапуна и Я.В. Турбовой к правовым средствам относятся правовые установления (например, нормы права) и явления правовой формы (например, нормативно-правовые акты, интерпретационные акты официального нормативного толкования, правоположения судебной практики)[237]. Б.И. Пугинский, ссылаясь на принцип «бритвы Оккама», высказывает сомнения в отнесении к правовым средствам правовых явлений, имеющих дефиниции, например, нормы права[238].

Одной из существенных характеристик правовых средств, отмечаемой большинством исследователей, является их регулятивный потенциал, позволяющий им воздействовать на общественные отношения для достижения определенных целей. Основой регулирования общественных отношений в сфере правового регулирования налогообложения являются нормы права. Чем выше степень конфликтности публичных отношений, тем существеннее вовлеченность государства в отраслевое регулирование. Именно нормы права образуют универсальный инструментарий для формирования правовых средств, которые выступают составляющими частями механизма в сфере правового регулирования налогообложения. Б. Арнольд (B. Arnold) отмечает, что трудно представить любую

---

[235] См.: Проблемы теории государства и права: Учебное пособие / Под. ред. М.Н. Марченко. М., 2001. С. 354.
[236] Алексеев С.С. Правовые средства: постановка проблемы, понятие, классификация // Советское государство и право. 1987. № 6. С. 14.
[237] См.: Сапун В.А., Турбова Я.В. Инструментальная теория права и правовые средства как элементы юридической техники // Ленинградский юридический журнал. 2010. № 3. С.182–183.
[238] См.: Пугинский Б.И. Гражданско-правовые средства в хозяйственных отношениях. М.: Юрид. лит., 1984. С. 84–85.

другую сферу, в которой в столь высокой степени преобладает закон[239]. Нормы права, являющиеся исходным элементом системы права, складываются в правовые институты, которые регулируют конкретный вид общественных отношений.

Представляется, что правовые средства также могут быть выражены в форме правоположений (правовых позиций) высших судебных инстанций[240], выступающих фактическими регуляторами общественных отношений[241]. В процессе применения правовых предписаний может возникнуть объективная необходимость их толкования. Акты официального толкования, даваемые специально уполномоченными органами в рамках своей компетенции[242], а также акты неофициального толкования высших судебных инстанций могут играть значимую роль в правовом регулировании.

В отечественной теории государства и права активно ведутся дискуссии по вопросу юридической силы неофициального судебного толкования[243]. Не углубляясь в дискурс относительно правовой природы такого толкования, нельзя не признать особого значения и влияния на практику толкования норм права, представленного в актах Конституционного Суда РФ, постановлениях Пленума Верховного Суда РФ и Пленума ВАС РФ (сохранивших силу), постановлениях Президиума Верховного Суда РФ и Президиума ВАС РФ (сохранивших силу), обзорах судебной практики, утвержденных Президиумом Верховного Суда РФ.

---

[239] См.: Arnold B.J. Statutory Interpretation: Some Thoughts on Plain Meaning // In Report of Proceedings of the Fiftieth Tax Conference. Canada: Canadian Tax Foundation, 1998. P. 3.

[240] Под «правоположениями» понимается результат толкования норм права в процессе их применения при разрешении конкретных дел, которые раскрывают и конкретизируют содержание применяемой нормы в форме правовых позиций высших судебных инстанций. См., например: Гук П.А. Судебная практика как форма судебного нормотворчества в правовой системе России: процессы демократизации // Юридическая техника. 2014. № 8. С. 126–130; Кучин М.В. Формы судебного нормотворчества // Российский юридический журнал. 2018. № 3. С. 9–23.

[241] Аналогичной позиции относительно отнесения рассматриваемых ниже актов толкования к правовым средствам придерживается Ю.Б. Батурина в своем диссертационном исследовании. См.: Батурина Ю.Б. Указ. соч. С. 130.

[242] Например, полномочием по официальному судебному толкованию наделен Конституционный Суд РФ. На основании ч. 5 ст. 125 Конституции РФ Конституционный Суд РФ по запросам Президента РФ, Совета Федерации, Государственной Думы, Правительства РФ, органов законодательной власти субъектов РФ дает толкованию Конституции РФ.

[243] См.: Алексеев С.С. Общая теория права: В 2 т. М.: Юрид. лит., 1981-1982. Т. 2. С. 313; Бондарь Н.С. Судебный конституционализм в России в свете конституционного правосудия. М.: Норма, Инфра-М, 2011. С. 99–100; Ершов В.В. Юридическая природа правовых позиций суда // Российское правосудие. 2013. № 6(86). С. 37–47; Гук П.А. Судебное нормотворчество: вопросы теории и практики // Lex Russica. 2016. № 7. С. 14–27; Лившиц Р.З. Судебная практика как источник права // Судебная практика как источник права. М.: Изд-во ИГиП РАН, 1997. С. 3–15.

В силу специфических характеристик полномочий Конституционного Суда РФ по конституционно-судебному контролю правовые позиции Конституционного Суда РФ, сформулированные при рассмотрении дел о проверке конституционности той или иной правовой нормы, можно рассматривать как обладающие свойствами нормативности. Нельзя не признать их влияние на правотворчество в налоговой сфере. Например, Н.С. Бондарь отмечает, что именно Конституционный Суд РФ сформулировал и обосновал основополагающие принципы налогового права, которые не имели законодательного закрепления до принятия НК РФ[244]. Влияние правовых позиций Конституционного суда РФ на формирование правового регулирования в сфере налогообложения также отмечают В.Д. Зорькин[245] и Г.А. Гаджиев[246].

Ряд правовых позиций Верховного Суда РФ (и ВАС РФ) также можно рассматривать как обладающие свойствами нормативности. Верховный Суд РФ дает разъяснения по вопросам судебной практики (ст. 126 Конституции РФ)[247]. До упразднения в 2014 г. аналогичным правом был наделен ВАС РФ (ст. 127 Конституции РФ)[248]. Правовые позиции Верховного Суда РФ, сформулированные в постановлениях Пленума или Президиума Верховного Суда РФ, обзорах судебной практики, утвержденных Президиумом Верховного Суда РФ, а также правовые позиции ВАС РФ, сформулированные в постановлениях Пленума или Президиума ВАС РФ, не могут игнорироваться нижестоящими судами. Во-первых, Верховный Суд РФ осуществляет судебный надзор за деятельностью нижестоящих судов, следовательно, в случае вынесения решения, противоречащего

---

[244] См.: Бондарь Н.С. Нормативно-доктринальная природа решений Конституционного Суда РФ как источников права // Журнал российского права. 2007. № 4. С. 75–85.
[245] См.: Зорькин В.Д. Конституционный Суд России: доктрина и практика: монография. М.: Норма, 2017. С. 261.
[246] См.: Багаев В. Интервью с Г.А. Гаджиевым «Современный судья должен думать об экономике» // Закон. 2015. № 4. С. 8–15.
[247] Пленум Верховного Суда РФ рассматривает материалы анализа и обобщения судебной практики и предоставления судам разъяснения по вопросам судебной практики (п. 1 ч. 3 ст. 5 ФКЗ «О Верховном Суде РФ»); Президиум Верховного Суда РФ уполномочен рассматривать отдельные вопросы судебной практики (п. 7 ч. ст. 7 ФКЗ «О Верховном Суде РФ»). См.: Федеральный конституционный закон от 05.02.2014 № 3-ФКЗ «О Верховном Суде РФ» // Российская газета. № 27. 07.02.2014.
[248] ВАС РФ упразднен 06.08.2014. См.: Закон РФ о поправке к Конституции РФ от 05.02.2014 № 2-ФКЗ «О Верховном Суде Российской Федерации и прокуратуре Российской Федерации» // Российская газета. № 27. 07.02.2014.

правовой позиции Верховного Суда РФ, судебный акт может быть отменен. Одним из оснований для отмены или изменения судебного акта в порядке надзора является нарушение единообразия в применении и (или) толковании норм права (п. 3 ст. 308.8 АПК РФ; п. 3 ст. 391.9 ГПК РФ). Во-вторых, апелляционный суд при анализе дела должен установить, соответствуют ли выводы судов практике применения норм, определенной правовыми позициями[249]. Верховный Суд РФ отметил, что игнорирование его обзоров судебной практики свидетельствует о существенном нарушении норм процессуального права[250].

В некоторых исследованиях понятие «правовые средства» используется с указанием определенной сферы правового регулирования. В отечественной правовой науке на общетеоретическом уровне признана квалификация правовых средств на основе предмета и методов правового регулирования (например, конституционно-правовые, административно-правовые, гражданско-правовые, уголовно-правовые и т.д.)[251]. Также выделяют финансово-правовые средства[252].

Общественные отношения, возникающие в рамках противодействия уклонению от налогообложения, являются многоаспектными и могут быть в том числе предметом финансово-правового регулирования. В рамках настоящего исследования анализируются только финансово-правовые средства противодействия уклонению от налогообложения. При этом рассматриваемые средства целенаправленно характеризуются как «финансово-правовые», а не «налогово-правовые». Представляется, что противодействие уклонению от

---

[249] См.: пункт 27 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 30.06.2020 № 12 «О применении Арбитражного процессуального кодекса РФ при рассмотрении дел в арбитражном суде апелляционной инстанции» // Российская газета. № 156. 17.07.2020.

[250] См.: Определение Верховного Суда РФ от 01.03.2018 по делу № А55-16550/2016 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[251] См.: Малько А.В. Указ. соч. С. 8.

[252] См., например: Сафонов О.А. Финансово-правовые средства обеспечения экономической безопасности: дис. ... кан. юрид. наук: 12.00.14. М., 2007. 171 с.; Саттарова Н.А. Отдельные финансово-правовые средства обеспечения финансовой дисциплины в сфере денежного обращения // Финансовое право. 2016. № 4. С. 27–29; Смирникова Ю.Л. Финансово-правовые средства обеспечения интересов застрахованных лиц - субъектов обязательного пенсионного страхования // Правовая культура. 2011. № 2. С. 140–145.

налогообложения является частью финансовых отношений, обусловленных необходимостью обеспечения полноты поступления публичных доходов для нормального функционирования государства. Налоги являются ключевым функциональным элементом финансовой системы, поскольку составляют наибольшую долю публичных доходов. Уклонение от налогообложения может оказать существенное влияние на экономическую стабильность государства и глобальную финансовую систему в целом. От качества организации противодействия уклонению от налогообложения во многом зависит эффективность финансовой деятельности государства.

Нормы налогового права являются преобладающими для регулирования отношений, возникающих в рамках противодействия уклонению от налогообложения. Однако эти отношения выходят за рамки налогового права, и могут регулироваться иными финансово-правовыми нормами. В современном мире все более актуальной становится взаимосвязь вопросов противодействия уклонению от налогообложения и противодействия ОД/ФТ. Так, на основании Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» банк может отказать клиенту в проведении банковской операции при наличии достаточных оснований полагать, что операция является сомнительной и связанной с неуплатой налогов[253] (например, масштабы деятельности клиента несопоставимы с размером уплачиваемых налогов, выплаты заработной платы сотрудникам не соответствуют среднесписочной численности,

[253] Несмотря на то, что формально противодействие уклонению от налогообложения не является целью Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» на практике суды признают обоснованным отказ кредитной организации в проведении операций, если клиент не предоставляет документы, раскрывающие экономический смысл операции и не поясняет причины низкой налоговой нагрузки. См., например: Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 26.10.2018 по делу № А32-52635/2017 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

«исходящий» НДС значительно превосходит «входящий» НДС[254]). Кроме того, при наличии у банка подозрения, что какие-либо операции могут осуществляться в целях ОД/ФТ, то сведения могут быть направлены в Федеральную службу по финансовому мониторингу, и в рамках межведомственного взаимодействия в ФНС России.

Финансовые учреждения Канады при выявлении уклонения от налогообложения в рамках своей деятельности могут передать соответствующие данные в Канадский центр анализа финансовых операций и отчетности, который отвечает за противодействие отмыванию денежных средств и финансированию терроризма. Центр, в свою очередь, передает такую информацию CRA при наличии достаточных оснований полагать, что имеющаяся информация имеет отношение не только к отмыванию денежных средств, но и к уклонению от налогообложения[255]. Согласно позиции ФАТФ налоговые правонарушения могут рассматриваться как предшествующие ОД/ФТ[256]. ФАТФ не дает рекомендаций, касающихся вопросов уклонения от налогообложения, но вводит стандарты по предотвращению ОД/ФТ, которые существенно ограничивают случаи уклонения от налогообложения.

Отношения по противодействию уклонению от налогообложения могут возникать не только между публичным субъектом и налогоплательщиком, но и между органами власти (например, при разработке или применении тех или иных средств противодействия уклонению от налогообложения). Так, Президент России в рамках обращения к гражданам 25 марта 2020 г. обозначил недопустимость применения пониженных ставок налога у источника при выплате доходов в

---

[254] См., например: Методические рекомендации Банка России от 21.07.2017 № 18-МР «О подходах к управлению кредитными организациями риском легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма» (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[255] См.: Financial Transactions and Reports Analysis Centre of Canada. Текст: электронный // Правительство Канады. URL: https://www.fintrac-canafe.gc.ca/guidance-directives/overview-apercu/Guide1/1-eng (дата обращения: 14.03.2020); Chong H. EFT Reporting to the CRA // Canadian Tax Highlights. 2014. Vol. 22. No. 7. P. 7–9.

[256] См.: FATF Recommendations. Текст: электронный // ФАТФ. URL: https://www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations (дата обращения: 03.11.2021).

офшоры[257], что повлекло пересмотр некоторых СИДН, заключенных Россией. На основе посланий Президента России Федеральному Собранию, Минфин России ежегодно готовит основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики, которые могут охватывать вопросы противодействия уклонению от налогообложения. Направления, обозначенные Президентом России и Минфином России, являются ориентирами как для развития или модификации средств противодействия уклонению от налогообложения, так и для последующей правореализационной деятельности налоговых органов. В Канаде за определение налоговой политики отвечает Министерство финансов, которое разрабатывает соответствующие поправки в механизм противодействия уклонению от налогообложения. Ежегодно в Канаде после принятия проекта бюджета принимается законопроект, реализующий различные финансово-правовые нормы, которые зафиксированы в бюджете (англ.: Budget Implementation Act). В основном посредством этих законов принимаются нормы, направленные на противодействие уклонению от налогообложения. Функция налогового администрирования в Канаде возложена на Министра по вопросам национального дохода (англ.: Minister of National Revenue), но активную роль в противодействии уклонению от налогообложения в Канаде также играет Министерство юстиции, представители которого входят в Комитет GAAR и участвуют в обсуждениях вопросов применения GAAR.

Стоит учитывать, что финансовое право обеспечивает практическую реализацию налоговой функции государства. Противодействие уклонению от налогообложения предполагает не только обеспечение четкого следования правовой базе, но и во многом понимание экономического содержания и существа регулируемых отношений. Экономическое содержание правоотношений не всегда

[257] См.: Обращение к гражданам России. Текст: электронный // Официальный сайт администрации Президента России. URL: http://www.kremlin.ru/events/president/news/63061 (дата обращения: 10.01.2022).

находит закрепление в законодательстве. При этом особенностью финансово-правовых норм является то, что за каждой такой нормой кроется ее экономическое содержание. В частности, высшие судебные инстанции при рассмотрении дел по вопросам уклонения от налогообложения руководствуются не столько нормами налогового законодательства, сколько экономически предпосылками. Например, в России суды применяют концепцию «несформированного источника вычета НДС», согласно которой праву налогоплательщика на применение вычета НДС корреспондирует обязанность контрагента уплатить НДС в бюджет[258].

Поскольку проблема правовых средств является относительно новой для теории права, пока не сформирован единый подход к классификации правовых средств. Одним из оснований классификации является характер деятельности субъектов в процессе практического использования правовых средств. Например, Ю.Б. Батурина выделяет правовые средства, связанные с правотворчеством, с интерпретацией права, и с реализацией права[259]. По этому основанию В.А. Сапун относит правовые средства либо к юридическому механизму правотворчества (например, право законодательной инициативы), либо к механизму реализации права (например, отказ от принятия ненадлежащего исполнения)[260]. Предложенная классификация учитывает только динамическое проявление права, поскольку связывает правовые средства с правовой деятельностью, оставляя без внимания правовые установления.

Представляется, что исходным критерием для квалификации правовых средств может выступать выполняемая ими функция в рамках правового регулирования. На основе этого критерия правовые средства можно разделить на правоустанавливающие (отражающие статику права) и правореализующие

[258] См., например: Определение Верховного Суда РФ от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597 по делу № А42-7695/2017 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.
[259] См.: Батурина Ю.Б. Указ. соч. С. 128.
[260] См.: Сапун. В.А. Указ. соч. С. 61–62.

(отражающие динамику права). Правоустановление является первичным элементом механизма правового регулирования, которое формирует «содержание» права. Правоустаналивающие правовые средства основываются на материальных нормах права, непосредственно регулирующих общественные отношения путем установления прав, обязанностей и ответственности участников правоотношений. Правовые нормы не могут существовать сами по себе и требуют правореализующей деятельности, т.е. конкретизации регулятивного значения правоустановления применительно к поведению лица в определенных фактических обстоятельствах, для чего необходимы правореализующие правовые средства. При этом деление правовых средств на правоустанавливающие и правореализующие довольно условно. Статика и динамика права — это два взаимосвязанных и взаимодополняющих состояния права.

Классификация правовых средств на основе их функций в целом признается отечественными исследователями обоснованной. Например, А.В. Малько выделяет средства-установления (инструменты) и средства-деяния (технологии). По его мнению, первая группа правовых средств находит отражение в сфере должного, характеризуется статическим, информационным характером, вторая — в сфере сущего, характеризуется энергетическим и динамическим характером[261]. В.А. Сапун дополнительно к предложенной ранее классификации делит правовые средства на три вида: правовые средства регулятивного значения (обеспечивают правореализующую деятельность субъектов); правовые средства охранительного значения (обеспечивают охрану правопорядка и восстановление нарушенного права); процессуально-процедурные правовые средства (определяют порядок использования регулятивных и охранительных правовых средств)[262].

[261] См.: Малько А.В. Указ. соч. С. 9.
[262] Такая классификация правовых средств на общетеоретическом уровне представлена в работе В.А. Сапуна. См.: Сапун В.А. Указ. соч. С. 60–63.

Противодействие уклонению от налогообложения в большей степени основано на правоустанавливающих финансово-правовых средствах. Они могут быть выражены в правовых институтах, например, можно назвать институт контроля ценовых параметров сделок (разд. V.1 НК РФ), институт фактического права на доход (ст. 7, 312 НК РФ), институт налогообложения контролируемых иностранных компаний (гл. 3.4 и ст. 309.1 НК РФ). Также они могут быть выражены в отдельных правовых нормах, например, правило о запрете применения нулевой процентной ставки по дивидендам при их получении российской компанией от иностранной компании из офшорной зоны (пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ).

Правоустанавливающие финансово-правовые средства противодействия уклонению от налогообложения можно классифицировать на общие и специальные. Общие правоустанавливающие финансово-правовые средства противодействия уклонению от налогообложения (GAAR) определяют критерии квалификации хозяйственных операций налогоплательщика в качестве допустимых или недопустимых с точки зрения публичных финансовых интересов при осуществлении финансовой деятельности. Как верно отметил М.А. Громов, GAAR позволяют установить, действия «какого рода» признаются уклонением от налогообложения[263]. В основе GAAR лежат относительно-определенные правовые нормы, которые характеризуются А. В. Деминым как «супероценочные нормы-принципы»[264]. GAAR обладает определенными преимуществами для защиты публичных интересов при осуществлении финансовой деятельности: они позволяют налоговым органам противодействовать как можно большему количеству разнообразных форм и способов уклонения от налогообложения, а также довольно быстро реагировать на новые случаи уклонения от налогообложения с учетом постоянно меняющейся динамики общественных

[263] См.: Громов М.А. Указ. соч. С. 70.
[264] См.: Демин А.В. Дискреция в налоговом праве // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2017. Вып. 35. С. 42–55.

отношений. В то же время GAAR не обеспечивает достаточный уровень правовой определенности, поскольку точно не определяют, какие действия могут признаваться уклонением от налогообложения. GAAR закрепляется как в национальных правовых актах (в России в форме ст. 54.1 НК РФ, в Канаде — разд. 245 Закона «О подоходном налоге» и разд. 274 Закона «Об акцизном налоге»), так и в международных. На международном уровне GAAR основывается на тесте основной цели (англ.: principal purpose test), предусмотренным п. 1 ст. 7 Многосторонней Конвенции.

Специальные правоустанавливающие финансово-правовые средства противодействия уклонению от налогообложения (SAAR) определяют, какое поведение налогоплательщика признается недопустимыми с точки зрения публичных финансовых интересов и действуют ограниченно, в отношении либо определенных категорий налогоплательщиков, либо отдельных видов хозяйственных операций налогоплательщика. SAAR обычно предлагают довольно высокую степень правовой определенности, поскольку предельно четко формулируют права и обязанности участников налоговых отношений. SAAR могут быть закреплены как в национальных, так и международных правовых актах. В России правовой основой SAAR являются нормы НК РФ, например, правило расчета акциза по табачной продукции в отношении периода с сентября по декабрь (п. 9 ст. 194 НК РФ), правило определения срока существования строительной площадки для целей формирования постоянного представительства, если продолжение работ поручено лицу, являющемуся взаимозависимым с предыдущим подрядчиком (абз. 2 п. 4 ст. 308 НК РФ). В Канаде — нормы Закона «О подоходном налоге» (англ.: Income Tax Act), Закона «Об акцизном налоге» (англ.: Excise Tax Act) и Закона «Об акцизе» (англ.: Excise Act)[265], например, правила тонкой

[265] См.: Excise Act, 2001 (S.C. 2002, c. 22). Текст: электронный // Министерство юстиций Канады. URL: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/E-14.1/index.html (дата обращения: 25.08.2020).

капитализации[266], правила вменения дохода от иностранной собственности[267], правила инвестирования в иностранные взаимозависимые компании[268]. На международном уровне их правовой основой, в частности, могут являться СИДН. Одним из примеров SAAR является правило о налогообложении дохода (англ.: subject to tax), содержащееся в СИДН, заключаемых Великобританией[269]. В качестве одного из примера SAAR можно назвать ст. 25b Соглашения между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал[270], согласно которой пониженная ставка по дивидендам, процентам и роялти не применяется, если доход выплачен в рамках подставной схемы. Исследователи высоко оценивают роль SAAR в сфере внешнеэкономической деятельности, где необходима высокая степень правовой определенности с учетом трансграничного характера операций[271].

Осуществление регулятивной функции правоустановления в сфере противодействия уклонению от налогообложения должно быть опосредовано правореализующими финансово-правовыми средствами, определяющими каким образом претворяются в жизнь правовые предписания. Правореализующие финансово-правовые средства противодействия уклонению от налогообложения могут быть основаны на процедурных и процессуальных нормах налогового права[272], устанавливающих порядок реализации участниками налоговых

---

[266] См.: Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.), Subsection 18(4).
[267] См.: Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.), Sections 91, 92.
[268] См.: Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.), Section 212.3.
[269] Согласно п. 2 ст. 10 Конвенции между Правительством РФ и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества пониженная ставка по дивидендам может быть применена при условии, что доход в форме дивидендов будет облагаться налогом в государстве резидентства получателя дохода. См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества, подписанная в г. Москве 15.02.1994 // Бюллетень международных договоров. № 8. 1999.
[270] Соглашение между РФ и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, подписанное в г. Москве 15.11.1995 // Бюллетень международных договоров. № 9. 1997.
[271] См., например: Чаплыгин М.А. Указ. соч. С. 87.
[272] Как правило, в науке налогового права налоговая процедура и налоговый процесс рассматриваются как различные категории. Под налоговой процедурой может пониматься установленный правом порядок правоприменения (например, порядок постановки на налоговый учет, порядок изменения сроков исполнения налоговой обязанности, порядок возврата или зачета излишне уплаченного налога). В то же время налоговый процесс может пониматься как в узком, так и широком смысле. В узком понимании

правоотношений их прав и обязанностей. Процедурная и процессуальная составляющие и подробная формализация налоговых отношений имеют большое значение, поскольку им присуща высокая конфликтность, обусловленная перемещением доходов от налогоплательщиков-собственников в публичные фонды. Без продуманных правовых процедур и процессов невозможно добросовестное осуществление прав и обязанностей участниками налоговых правоотношений.

Большая часть правореализующих финансово-правовых средств основана на правовых нормах, регламентирующих налоговой контроль. Используя их в своей деятельности, налоговые органы могут выявлять правонарушения, которые, в свою очередь, становятся основанием для привлечения налогоплательщиков к ответственности. Как в России, так и в Канаде основной формой налогового контроля является налоговая проверка. При проведении налогового контроля в России и в Канаде налоговые органы в пределах своей компетенции осуществляют различные мероприятия (например, осмотр помещений и территорий, истребование и выемка документов, назначение экспертизы и др.). Помимо налогового контроля, правореализующие правовые средства могут касаться вопросов обеспечения исполнения налоговой обязанности, принудительного взыскания недоимки, обмена информацией по налоговым вопросам.

Таким образом, представляется, что для целей настоящего исследования финансово-правовые средства противодействия уклонению от налогообложения можно определить как финансово-правовые нормы и институты, правоположения высших судебных инстанций, направленные на ограничение действий налогоплательщиков с точки зрения публичных финансовых интересов, а также

налоговый процесс означает особый детально регламентированный порядок применения норм, основанный на принципе состязательности, в частности, производство по делу о налоговом правонарушении (Д.В. Винницкий). В широком понимании к процессу относят различные формы реализации материальных норм права (Карасева М.В.). См., например: Винницкий Д.В. Налоговое процедурное право и налоговый процесс: проблемы становления // Законодательство. 2003. № 2. С. 23–31; Карасева М.В. Налоговый процесс — новое явление в праве // Хозяйство и право. 2003. № 6. С. 54–55, 60.

процессуальные и процедурные правовые нормы, определяющие порядок деятельности уполномоченных органов по предупреждению, выявлению и пресечению неисполнения налогоплательщиками обязанности по уплате законно установленных налогов и сборов. На основе выполняемой функции в рамках правового регулирования можно выделить следующие две основные группы финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения: (1) правоустанавливающие и (2) правореализующие, которые обусловили дальнейшую структуру настоящего исследования.

Глава 2. Правоустанавливающие средства противодействия уклонению от налогообложения

§ 2.1. Правоустанавливающие средства противодействия уклонению от налогообложения на национальном уровне

Подход России. Сложившийся подход России к правоустанавливающим средствам противодействия уклонению от налогообложения во многом обусловлен обстоятельствами становления современной налоговой системы, которая начала складываться в начале 1990-х гг. в период политического противостояния и значимых экономических преобразований в форме перехода к рыночным отношениям. Ее правовые основы были заложены в 1991 г., когда был принят пакет отдельных налоговых законов[273]. В первые годы функционирования налоговая система остро столкнулась с проблемой уклонения от налогообложения[274].

Во-первых, это было обусловлено экономическими факторами. Проблема нехватки оборотных средств, обострившаяся после либерализации цен в 1992 г.[275], привела к неплатежеспособности некоторых предприятий и увеличению их дебиторской задолженности, что негативно сказывалось на соблюдении налоговой дисциплины. Во-вторых, принятые в спешке налоговые законы не отличались глубиной проработки. Так, Закон РФ «Об основах налоговой системы в РФ» (утратил силу с 1 января 2005 г.) не содержал указания на денежный характер платежей, что привело к распространению неденежных расчетов с бюджетом (например, в натуральной форме, с использованием векселей). В-третьих, для

---

[273] См., например: Закон РФ «Об основах налоговой системы в РФ» от 27.12.1991 № 2118-1 // Ведомости СНД и ВС РФ.12.03.1992. № 11. Ст. 527; Закон РФ «О налоге на добавленную стоимость» от 06.12.1991 № 1992-1 // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 26.12.1991. № 52. Ст. 1871; Закон РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 27.12.1991 № 2116-1 // Ведомости СНД и ВС РФ. 12.03.1992. № 11. Ст. 525; Закон РФ «О подоходном налоге с физических лиц» от 07.12.1991 № 1998-1 // Ведомости СНД и ВС РФ. 19.03.1992. № 12. Ст. 591.

[274] Считается, что проблема уклонения от налогообложения начала остро проявляться с 1993 г. Подробнее см.: Кувалин Д.Б. Экономическая политика и поведение предприятий: механизмы взаимного влияния: монография / Д.Б. Кувалин; Российская акад. наук, Ин-т народнохозяйственного прогнозирования. М.: МАКС пресс, 2009. С. 166.

[275] См.: Указ Президента РСФСР от 03.12.1991 № 297 «О мерах по либерализации цен» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 26.12.1991. № 52. Ст. 1878; Постановление Правительства РСФСР от 19.12.1991 № 55 «О мерах по либерализации цен» // СП РФ. 1992. № 1–2. Ст. 8.

бизнеса появились различные легальные методы снижения налога. Возможность применения ускоренной амортизации малыми предприятиями (списание на себестоимость до 50% первоначальной стоимости основных фондов в первый год эксплуатации) приводила к выделению капиталоемких производств в отдельные компании. В-четвертых, подрыву налоговой дисциплины способствовали высокие налоги[276].

С конца 1993 г. в подзаконных актах начинают появляться некоторые правовые средства обеспечения поступления налоговых доходов в бюджет[277]. Например, налоговые органы получили право применения бесспорного взыскания недоимки в виде обращения взыскания на платежи от дебиторов[278]. Позже были упорядочены правила постановки на налоговый учет, введена обязанность налогоплательщиков по предоставлению информации об открытии счетов в российских и иностранных банках, установлено право налоговых органов расчетным путем определять сумму налоговой обязанности при отсутствии ведения налогового учета[279]. В некоторых случаях законодатель точечно пытался закрыть искусно используемые налогоплательщиками пробелы в правовом регулировании налогообложения. Например, п. 1 ст. 4 Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость» (утратил силу с 1 января 2001 г.) был специально дополнен положением о включении в налогооблагаемый оборот по НДС финансовой помощи, полученной от покупателей[280]. Соответственно, законодатель пресек ситуацию, когда налогоплательщик занижал цену товара (облагаемую НДС) и дополнительно получал от покупателя финансовую помощь (не облагаемую НДС).

---

[276] В 1992 г. ставка НДС составляла 28%, ставка налога на прибыль организаций – 32%. См.: Закон РСФСР от 06.12.1991 № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость»; Закон РФ от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций».

[277] Недостаточная детализация законов приводила к усилению регулирующей роли подзаконных актов. Так, в 1993 г. в результате политического кризиса указы Президента РФ регламентировали вопросы, формально относившиеся к компетенции законодателя.

[278] См.: Указ Президента РФ от 22.12.1993 № 2270 «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней» // Российская газета. № 239. 29.12.1993.

[279] См.: Указ Президента РФ от 23.05.1994 № 1006 «Об осуществлении комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей» // Российская газета. № 96. 24.05.1994.

[280] См.: Закон РФ от 16.07.1992 № 3317-1 «О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России» // Ведомости СНД и ВС РФ. 27.08.1992. № 34. Ст. 1976.

Российское налоговое законодательство периода становления новых экономических отношений в целом нельзя назвать проработанным, оно отставало от потребностей правоприменительной практики в части противодействия уклонению от налогообложения. Поскольку законодатель долгое время не спешил с принятием GAAR, правоприменители стали вырабатывать собственные подходы по разработке средств противодействия уклонению от налогообложения. Например, в 1996–1997 гг. Президиум ВАС РФ признал правомерной переквалификацию договорных отношений для целей налогообложения, применив на практике тест деловой цели[281]. В некоторых случаях суды использовали гражданско-правовую категорию «злоупотребление правом» (ст. 10 ГК РФ).

После вступления в силу с 1 января 1999 г. части первой НК РФ правовой основой GAAR мог стать абз. 6 п. 1 ст. 45 НК РФ (в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ, в текущей редакции НК РФ — пп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ), предоставивший налоговым органам право изменения юридической квалификации сделок, а также характера деятельности налогоплательщика. Дополнительно абз. 6 п. 1 ст. 45 НК РФ установил судебный порядок взыскания налогового доначисления, если налоговым органом производилась юридическая переквалификация. Судебный порядок взыскания налога — это важная гарантия прав налогоплательщиков. Его соблюдение является одним из способов обеспечения правовой определенности, поскольку позволяет исключить безакцептное списание налоговой недоимки и передачу информации о такой недоимки в следственные органы (п. 3 ст. 32 НК РФ) без проверки обоснованности доначисления в суде. На практике применение пп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ не получило распространения и до настоящего времени ограничено судебной практикой[282].

---

[281] См., например: Постановление Президиума ВАС РФ от 21.01.1997 № 3661/96 // Вестник ВАС РФ. 1997. № 5.

[282] Суды полагают, что изменение юридической квалификации сделок не происходит когда: (1) сделка является недействительной, (2) документы не подтверждают факта реального осуществления хозяйственной операции, (3) налоговый орган принудительно переводит налогоплательщика с упрощенной системы налогообложения на общую. См., например: Постановление Президиума ВАС РФ от 01.06.2010 № 16064/09 // Вестник ВАС РФ. 2010. № 9; Определение Верховного Суда РФ от 24.03.2017 № 301-КГ17-1362 по делу № А43-17925/2015 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс.

После принятия части первой НК РФ и части второй НК РФ (вступила в силу с 1 января 2001 г.) нельзя сказать о том, что проблема эффективного противодействия уклонению от налогообложения была решена. В связи с чем значимую роль в данном вопросе играли решения высших судебных инстанций. Налоговые органы и суды в течение около 20 лет, производя доначисление налогов, руководствовались толкованием норм, представленным в позициях Конституционного Суда РФ и ВАС РФ. С.Г. Пепеляев характеризует такое толкование как «материально-правовое основание позиции налоговых органов»[283].

Развитию судебных подходов в данном направлении способствовало появление в 90-х гг. нового способа уклонения от налогообложения — использование так называемых проблемных банков при перечислении налогов в бюджет[284]. Так, в 1998 г. Конституционный Суд РФ подтвердил, что непоступление в бюджет перечисленных в банк налогов не означает неисполнение налоговой обязанности[285]. В 2001 г. Конституционный Суд РФ скорректировал свою позицию, отметив, что такой подход не действует для недобросовестных налогоплательщиков[286]. Таким образом, в правоприменительной практике появилась категория «недобросовестность», которая использовалась налоговыми органами и судами для ограничения прав налогоплательщиков, посягающих на публичные интересы.

Изначально эта категория применялась для ограничения признания обязанности по уплате налога исполненной, если налогоплательщик совершал

URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей. В 2013 г. Президиум ВАС РФ отметил, что несоблюдение судебного порядка взыскания налога не является существенным нарушением прав налогоплательщика, поскольку налогоплательщик сохраняет право оспорить решение налогового органа в суде. См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 16.07.2013 № 3372/13 // Вестник ВАС РФ. 2013. № 11.

[283] Пепеляев С.Г. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды // Закон. 2007. № 2. С. 76.

[284] Налогоплательщики направляли поручение на уплату налога в неплатежеспособный банк, у которого отсутствовали средства на корреспондентском счете. Соответственно, бюджет не получал части налоговых поступлений. Формально на основании п. 2 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога считалась исполненной с момента предъявления в банк поручения на уплату налога.

[285] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 24-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 1999. № 1.

[286] См.: Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 138-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2002. № 2.

платеж через неплатежеспособный банк. В то же время Конституционный Суд РФ пытался решить точечную проблему — обращение к проблемным банкам — и не ставил перед собой задачу создать универсальное правовое средство противодействия уклонению от налогообложения[287]. Позже категория «недобросовестность» стала применяться налоговыми органами и судами не только в отношении налогоплательщиков, применяющих схемы по использованию проблемных банков, но и в отношении экспортеров, возмещавших НДС при наличии противоречивых сведений в документах[288].

В 2004 г. Конституционный Суд РФ признал возможным использовать категорию «недобросовестность» как основание для отказа в налоговой выгоде налогоплательщикам, которые через инструменты гражданско-правовых отношений нарушают публичные финансовые интересы[289]. В 2005 г. Конституционный Суд РФ пришел к выводу, что признание налогоплательщика недобросовестным может снимать ограничение по применению сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения[290]. Так, категория «недобросовестность» на практике приобрела характер GAAR. Исследователи неоднократно отмечали необоснованность применения этой категории для налоговых отношений из-за отсутствия формальных условий ее действия[291]. Правовая неопределенность категории «недобросовестность» вызвала широкий негативный отклик российского юридического сообщества. Например, Д.М. Щекин писал: «это именно тот случай, когда лекарство страшнее болезни»[292].

Как отмечают некоторые исследователи, для ограничения пределов усмотрения правоприменителей и формирования критериев оценки действий

---

[287] См.: Гаджиев Г.А. Существует ли в российском правопорядке общая норма, не допускающая уклонение от уплаты налогов? // Корпоративный юрист. № 1. 2005. С. 8–10.
[288] См., например: Постановление Президиума ВАС РФ от 08.02.2005 № 10423/04 // Вестник ВАС РФ. 2005. № 6.
[289] См.: Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2004 № 168-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 6.
[290] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 4.
[291] См., например: Савсерис С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве / С.В. Савсерис. М.: Пепеляев, Гольцблат и партнеры: Статут, 2007. С. 83.
[292] Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / Д.М. Щекин. М.: Статут, 2007. 236 с.

налогоплательщиков с точки зрения их направленности на уклонение от налогообложения[293] в 2006 г. было выпущено Постановление Пленума ВАС РФ № 53. Фактически по негласному соглашению правоприменителей категория «недобросовестность» была заменена критериями необоснованной налоговой выгоды, которые стали широко использоваться налоговыми органами и судами для обоснования налоговых доначислений[294]. После появления критериев необоснованной налоговой выгоды высказывались предложения по их законодательному закреплению[295]. Однако идеи о появлении GAAR начали появляться еще до принятия Постановления Пленума ВАС РФ № 53[296]. Например, в 2005 г. Администрация Президента РФ объявляла конкурс для выработки законодательных подходов к разграничению налогового планирования и уклонения от налогообложения[297]. Известные ученые предлагали свои концепции GAAR[298].

Реализовать идеи по законодательному закреплению GAAR оказалось непросто из-за несогласованности представлений о том, как норма должна быть сформулирована. Например, в 2009 г. был внесен законопроект с предложением скорректировать ст. 252 НК РФ, чтобы к учету не принимались затраты, подтвержденные документами с недостоверными сведениями о контрагентах[299]. Законопроект был отклонен, поскольку возлагал на налогоплательщиков дополнительное административное бремя. В 2012 г. были предложены поправки в ст. 31 НК РФ, которыми предлагалось предоставить налоговым органам право

---

[293] См.: Ровинский М.А. Пределы допустимого налогового планирования: история и актуальные тенденции // Московский Юрист. 2013. № 2(9). С. 36.

[294] По состоянию на январь 2020 г. более чем 90 тыс. арбитражных дел рассмотрены на основе Постановления Пленума ВАС РФ № 53 (по данным справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»).

[295] См., например: Игнатов А., Сулин А. О концепциях необоснованной налоговой выгоды и деловой цели // Налоговая политика и практика. 2011. № 6. С. 38–41.

[296] См., например: Разгулин С.В. О недобросовестности и противоправности в налоговых отношениях // Корпоративный юрист. 2005. № 1. С. 5–7.

[297] См.: Пепеляев С.Г. Комментарий к Постановлению Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 (Начало) // Налоговед. 2007. № 2. С. 21–34.

[298] См., например: Лесова А., Зарипов В. Модельный проект ст. 45.1 НК РФ «Особенности определения налоговых обязательств» // Корпоративный юрист. 2005. № 1. С. 29–32.

[299] См.: Законопроект № 195783-5 «О внесении изменения в статью 252 части второй Налогового кодекса Российской Федерации». Текст: электронный // СОЗД ГАС «Законотворчество». URL: https://sozd.duma.gov.ru/bill/195783-5 (дата обращения: 11.08.2020).

определять налоговую обязанность налогоплательщика без учета сделок, совершенных с целью занижения налогов, с участием технических компаний[300]. Законопроект был отклонен: поправки были наполнены оценочными категориями.

Нельзя сказать и о широком развитии SAAR в России[301]. Их немногочисленность объясняется тем, что критерии необоснованной налоговой выгоды применялись настолько широко, что позволяли налоговым органам бороться с любым проявлением недопустимого поведения налогоплательщиков. В целом, среди российских исследователей нет единого мнения о том, какие нормы могут быть основой SAAR. Некоторые отмечают, что из анализа положений НК РФ следует, что целью большинства из них является пресечение уклонения от налогообложения[302]. Однако такой расширительный подход позволяет отнести к SAAR практически все положения НК РФ[303], что видится не совсем обоснованным. Правовые нормы, составляющие основу SAAR, являются узко ориентированными. Их основная цель — предотвратить санкционирование недопустимого с точки зрения публичных финансовых интересов поведения налогоплательщиков. По своей сути они являются вторичными по отношению к иным положениям налогового законодательства, закрепляющим правила расчета налоговой обязанности, поскольку призваны охранять их от недопустимого применения недобросовестными налогоплательщиками. Например, согласно абз. 2 п. 9 ст. 258 НК РФ налогоплательщик имеет возможность применения амортизационной

---

[300] См.: Законопроект № 196666-6 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям». Текст: электронный // СОЗД ГАС «Законотворчество». URL: https://sozd.duma.gov.ru/bill/196666-6 (дата обращения: 11.08.2020).

[301] Среди SAAR можно назвать следующие: правило расчета акциза по табачной продукции в период с сентября по декабрь (п. 9 ст. 194 НК РФ), контроль ценовых параметров сделок (разд. V.1 НК РФ), запрет на получение имущественного налогового вычета при совершении сделки купли-продажи недвижимого имущества между взаимозависимыми лицами (п. 5 ст. 220 НК РФ), правила «недостаточной капитализации» (п. 2 ст. 269 НК РФ), недопустимость переноса сформированных до момента реорганизации убытков, если основная цель реорганизации состоит в получении убытков (п. 5 ст. 283 НК РФ) и иные.

[302] См., например: Быков С.С. К дискуссии о понятии противодействия уклонению от уплаты налогов и его значении в признании налогового права самостоятельной отраслью // Известия БГУ. 2014. № 1(93). С. 92.

[303] Например, С.В. Разгулин относит к средствам противодействия уклонению от налогообложения переход с 2006 г. на определение даты обязанности по уплате НДС по более раннему из следующих наступивших событий: момент получения оплаты или отгрузки. См.: Разгулин С.В. Совершенствование законодательства как инструмент противодействия злоупотреблению правом в налоговых отношениях // Налоговый вестник. 2006. № 3. С. 4.

премии. Цель принятия нормы — реализация инновационного сценария развития экономики[304]. При этом абз. 2 п. 9 ст. 258 НК РФ дополнительно устанавливает, что амортизационная премия неприменима, если налогоплательщик реализует основное средство взаимозависимым лицам ранее, чем по истечении пяти лет с момента введения его в эксплуатацию. Цель этого положения — предотвращение злоупотребления со стороны недобросовестных налогоплательщиков[305].

Много внимания российский законодатель уделял SAAR в трансграничном контексте, особенно в периоды экономических кризисов и оттока капитала. Так, в 2008 г. для ограничения недобросовестного применения ставки 0% к доходам российских организаций в виде дивидендов был установлен запрет на ее применение к дивидендам от офшорной компании[306]. С 1 января 2015 г. начали действовать правила налогообложения контролируемых иностранных компаний (гл. 3.4 НК РФ), правила фактического права на доход (ст. 7, 312 НК РФ), закреплено понятие «налоговый резидент» для организаций (ст. 246.2 НК РФ)[307]. Однако несмотря на закрепление в российском налоговом законодательстве некоторых SAAR, в основном противодействие уклонению от налогообложения в России осуществляется посредством GAAR, что подтверждает анализ практики.

Общая норма противодействия уклонению от налогообложения. По итогам длительного законодательного процесса ввиду необходимости «обеспечения нормальных и стабильных условий для ведения предпринимательской деятельности» законодатель принял решение закрепить ключевые элементы

---

[304] См.: Пояснительная записка к законопроекту № 66610-5 «О внесении изменений в главы 21, 23, 24, 25 и 26 части второй НК РФ и некоторые другие акты законодательства РФ о налогах и сборах». Текст: электронный // СОЗД ГАС «Законотворчество». URL: https://sozd.duma.gov.ru/bill/66610-5 (дата обращения: 11.08.2020).

[305] См.: Пояснительная записка к законопроекту № 16703-6 «О внесении изменений в главы 21 и 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и отдельные законодательные акты РФ». Текст: электронный // СОЗД ГАС «Законотворчество». URL: https://sozd.duma.gov.ru/bill/16703-6 (дата обращения: 11.08.2020).

[306] См.: Федеральный закон от 16.05.2007 № 76-ФЗ «О внесении изменений в статьи 224, 275 и 284 части второй НК РФ» // Собрание законодательства РФ. 21.05.2007. № 21. Ст. 2462.

[307] См.: Федеральный закон от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // Российская газета. № 272. 28.11.2014.

сложившейся правоприменительной практики в форме ст. 54.1 НК РФ, которая вступила в силу 19 августа 2017 г. Можно сказать, что на текущий момент практика применения ст. 54.1 НК РФ находится на этапе формирования: норма наиболее часто применяется в спорах по дроблению бизнеса и использованию «фирм-однодневок»[308]. Однако ст. 54.1 НК РФ может быть основанием для признания недопустимыми с точки зрения публичных интересов различного вида операций[309].

Согласно ст. 54.1 НК РФ установлен запрет на искажение сведений о фактах хозяйственной жизни и объектах налогообложения, а также закреплены два правила. Во-первых, налогоплательщик при совершении операции не должен руководствоваться минимизацией налогов в качестве основной цели. Во-вторых, обязательство по сделке должно быть исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, или иным уполномоченным лицом. Таким образом, ст. 54.1 НК РФ закрепляет три условия, соответствие которым необходимо для уменьшения налоговой обязанности: (1) отсутствие искажения сведений о фактах хозяйственной жизни и объектах налогообложения (тест искажения); (2) неналоговая цель хозяйственной операции (тест цели); (3) исполнение обязательства уполномоченным лицом (тест надлежащей стороны). Дополнительно ФНС России выпустила разъяснения по применению ст. 54.1 НК РФ[310]. Ниже ключевые составляющие ст. 54.1 НК РФ рассмотрены более подробно.

Тест искажения. Согласно п. 1 ст. 54 НК РФ не допускается искажение сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов) или об

---

[308] См.: Тимофеев Е.В., Серебряков А.В. Механизмы налоговой оптимизации: практика применения положений статьи 54.1 НК РФ // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2020. № 11. 72–79.

[309] Так, Д.В. Винницкий пишет, что ст. 54.1 НК РФ «видит свое предназначение в том, чтобы просачиваться во все сферы налоговой системы». См.: Винницкий Д.В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или Как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках // Закон. 2018. № 11. С. 44–57.

[310] См., например: Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@; Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 30.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

объектах налогообложения[311]. Налоговое законодательство не раскрывает, что следует понимать под искажением сведений в налогово-правовом контексте.

Формулировки п. 1 ст. 54 НК РФ позволяют подходить к толкованию запрета на искажение сведений как расширительно, так и ограничительно. В узком понимании запрет на искажение сведений можно понимать как распространяющийся только на случаи (1) отражения в налоговом учете нереальных операций, (2) неотражения совершенных операций в налоговом учете. В широком понимании под искажение попадает не только явные случаи налогового мошенничества, например, сокрытие части дохода или отражение в учете нереальных операций, но и в том числе «пограничные» ситуации, например, совершение легальных операций с основной целью минимизации налогов (например, дробление бизнеса) или некорректная с точки зрения налогового органа правовая квалификация реальных операций[312].

Представляется, что запрет на искажение сведений должен толковаться ограничительно, поскольку широкий подход нарушает принцип правовой определенности и создает неоправданные риски для налогоплательщиков. Во-первых, применение ст. 54.1 НК РФ может повлечь не только налоговое доначисление в форме недоимки и пени, но и привлечение к ответственности (ст. 122 НК РФ), т.е. лица, не совершившие прямого нарушения закона в «пограничных» ситуациях, могут быть привлечены к ответственности. Во-вторых, искажение сведений может потенциально приравниваться к включению в налоговую декларацию заведомо ложных сведений (ст. 198 и 199 УК РФ), что

[311] До принятия п. 1 ст. 54 НК РФ в судебной практике действовал тест «фиктивные операции», сложившийся на основе следующих правовых позиций: (1) для целей налогообложения не допускается учет операции, осуществленных вне реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ № 53); (2) невозможность реального осуществления операций (например, отсутствие персонала, основных средств, активов и т.д.) может свидетельствовать о необоснованной налоговой выгоде (п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ № 53).

[312] См., например: абз. 13 Письма ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@; п. 1 Письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@; Красюков А.В. Искажение сведений о фактах хозяйственной жизни или искажение фактов хозяйственной жизни? // Налоги. 2020. № 2. С. 28–31.

может повлечь уголовное преследование лица, не допустившего прямое нарушение норм действующего законодательства (например, при дроблении бизнеса)[313].

Тест цели. На основании пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ налогоплательщик может уменьшить налоговую базу или сумму подлежащего уплате налога, если не преследует цель минимизации налога в качестве основной цели совершения операции[314]. Согласно ФНС России операция является недопустимой с точки зрения публичных интересов, если не имеет хозяйственной необходимости[315]. Изначально отсутствие деловой цели сделки связывалось с фактом нереальности операции[316]. В то же время на практике тест цели может применяться не только для отказа в налоговой выгоде по фиктивным операциям, но и также как основание для признания недопустимыми реальных операций с приоритетной налоговой целью, прямо не противоречащих закону. Представляется, что от фиктивных операций (квалифицируемых по п. 1 ст. 54.1 НК РФ) необходимо отличать реальные операции с приоритетной налоговой целью, которые можно разделить на два вида.

Во-первых, для налоговых целей налогоплательщик может некорректно оформить операцию с точки зрения ее правовой формы. Президиум ВАС РФ отмечал, что при реализации налогового закона должны учитываться фактические отношения сторон независимо от названия договора[317]. Например, налоговые органы могут переквалифицировать различного рода отношения, например, реализацию долей в уставном капитале в сделку по купле-продаже имущества, инвестиционный договор в договор подряда, трудовые отношения в гражданско-

---

[313] Относительно рассматриваемой проблемы подробнее см.: Константинова Д.М., Данилов Д.О. Дробление бизнеса как налоговое преступление // Уголовное право. 2018. № 5. С. 22–28.

[314] До принятия п. 1 ст. 54 НК РФ в судебной практике действовала концепция «деловой цели», сформулированная в положениях Постановления Пленума ВАС РФ № 53 , в частности, хозяйственные операции должны учитываться в соответствии с их действительным экономическим смыслом и быть обусловленными разумными экономическими или иными причинами (п. 3), установление деловой цели осуществляется с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект (абз. 1 п. 9), налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели (абз. 2 п. 9).

[315] См.: абзац 29 Письма ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@.

[316] См., например: Постановление Президиума ВАС РФ от 05.04.2006 № 15825/05 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 7.

[317] См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 17.09.1996 № 367/96 // Вестник ВАС РФ. 1996. № 12.

правовые, займы в инвестиции. ФНС России подчеркивает, что при применении пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ в отношении этой категории дел должна быть дана правовая оценка для последующего установления подлинного экономического смысла операции[318]. Представляется, что в отношении рассматриваемой категории дел пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ должен применяться в связке с пп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ, поскольку в данном случае налоговыми органами осуществляется юридическая переквалификация. Однако на практике пп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ остается «спящим», что, в свою очередь, лишает налогоплательщика определенных правовых гарантий.

Во-вторых, налогоплательщик может применить положения налогового законодательства с основной целью уменьшения налоговой обязанности. Наиболее ярким примером является практика так называемого дробления бизнеса. Отмеченная категория дел, как правило, предполагает довольно тонкую грань между допустимым налоговым планированием и уклонением от налогообложения и требует подробного исследования не только экономической сути операции, но и целей, лежащих в основе принятия норм права, которые, по мнению налогового органа, используются недопустимым образом с точки зрения публичных интересов.

Например, в целях развития отрасли информационных технологий с 1 января 2021 г. для российских IT-компаний введен ряд налоговых льгот при соблюдении ими некоторых условий (например, доля выручки от IT-деятельности составляет не менее 90%, среднесписочная численность сотрудников — не менее семи человек и др.)[319]. Согласно ФНС России выделение компании из существующего бизнеса для применения льготы будет являться недопустимым с точки зрения публичных интересов[320], и пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК позволяет налоговым органам признать такую операцию недопустимой. Представляется, что нарушение публичного интереса

[318] См. пункт 22 Письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@.
[319] См.: Федеральный закон от 31.07.2020 № 265-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. № 173. 06.08.2020.
[320] См.: Письмо ФНС России от 21.01.2021 № СД-4-2/561 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

будет происходить не всегда, когда налогоплательщик совершает операцию с налоговой целью, учитывая, что основной задачей налоговой льготы является стимулирование определенного поведения. Нарушение будет происходить тогда, когда льгота применяется иным образом, как это было задумано законодателем. Например, дробление бизнеса IT-компании может являться недопустимым, если налогоплательщик переводит большую часть административного персонала в новую компанию для получения льготы по страховым взносам. В то же время ст. 54.1 НК РФ не содержит теста злоупотребления и не требует от налоговых органов анализа целей, лежащих в основе нормы (льготы), что может привести к искаженным выводам при оценке операции налогоплательщика.

Тест надлежащей стороны. Согласно пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ обязательство по сделке должно быть исполнено лицом, являющимся стороной договора, или иным уполномоченным лицом. Согласно ФНС России цель пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ — противодействие включению в структуру сделки технических компаний[321]. Если налоговым органом будет установлено, что исполнение по сделке не осуществлялось стороной договора или уполномоченным лицом, то налогоплательщику будет отказано в вычетах по НДС и учету расходов.

При анализе теста надлежащей стороны налоговым органам необходимо установить не только факт исполнения обязательства ненадлежащим лицом, но и доказать обстоятельства, свидетельствующие «вне всяких сомнений» о том, что налогоплательщик знал или должен был знать о том, что его контрагент является технической компанией[322]. Следовательно, ФНС России придает тесту надлежащей стороны субъективный характер. С одной стороны, это означает, что некоторые пороки исполнения сделки не должны вести к негативным последствиям для добросовестных налогоплательщиков (например, когда контрагент не согласовал с

[321] Понятие «технические компании» раскрывается в п. 4 и 6 Письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@.
[322] Перечень таких обстоятельств раскрывается в п. 7 и 8 Письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@.

налогоплательщиком привлечение третьих лиц). С другой стороны, предложенное ФНС России толкование теста надлежащей стороны через его субъективный характер означает возвращение к критерию должной осмотрительности (п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ № 53), тем самым перекладывая на налогоплательщиков функцию проверки контрагентов и возлагая на них дополнительное бремя по сбору документального подтверждения обоснованности выбора контрагента, что прямо не предусмотрено пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ[323].

При этом в условиях применения ст. 54.1 НК РФ ФНС России трансформирует критерий должной осмотрительности в «коммерческую» осмотрительность, т.е. согласно позиции ФНС России оценка налогоплательщика должна производиться с учетом стандарта поведения, ожидаемого от разумного участника гражданского оборота. Но в ряде случаев в гражданском обороте проверка контрагента не является необходимой (например, при постоплатной системе расчетов или при поручительстве контролирующих контрагента лиц). Также существует риск того, что применение «коммерческой» осмотрительности может узко пониматься налоговыми органами как выбор контрагента исходя из определенного ценового предложения (т.е. с учетом рыночного уровня цен). В случае такого толкования налогоплательщику придется доказывать отклонение цены, предложенной контрагентом, от рыночного уровня. ФНС России не раскрывает порядок применения ст. 54.1 НК РФ, если привлечены контрагенты второго и последующих звеньев. В некоторых случаях налогоплательщик по независящим от него причинам не всегда может получить подтверждение об исполнении сделки третьим лицом, привлеченным его контрагентом, например,

[323] В частности, проявление должной (коммерческой) осмотрительности предполагает проверку деловой репутации, платежеспособности контрагента, анализа риска неисполнения обязательства, проверку наличия у контрагента необходимых ресурсов и соответствующего опыта, обращение к публично доступным сведениям о контрагенте (п. 14-16 Письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@).

если контрагент является агентом и взаимодействует с большим количеством лиц (например, такая практика распространена в сфере рекламы).

Налоговая реконструкция. Неоднозначным вопросом применения ст. 54.1 НК РФ является возможность проведения налоговой реконструкции, которая не предусмотрена НК РФ. Налоговая реконструкция предполагает определение налоговыми органами налоговой обязанности проверяемого налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания его операций при выявлении в ходе налоговой проверки операции, не отвечающей требованиям ст. 54.1 НК РФ. Такой механизм имеет большое значение для обеспечения правовой определенности при применении GAAR, что отмечается как российскими, так и зарубежными исследователями[324]. Налоговая реконструкция позволяет достичь соблюдения принципа экономического основания налога.

До принятия ст. 54.1 НК РФ налоговая реконструкция признавалась правомерной в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53 (п. 7). В правоприменительной практике, сформированной до ст. 54.1 НК РФ, она обретала различную форму. Например, согласно позиции судов при расчете размера вмененного дохода необходимо учитывать расходы[325], при исчислении единого социального налога необходимо применять налоговый вычет в сумме уплаченных страховых взносов[326], при доначислении по НДПИ необходимо уменьшить налог на прибыль на сумму доначисленного НДПИ[327]. Согласно позиции Президиума ВАС РФ возможен учет реальных затрат по налогу на прибыль исходя из рыночных цен[328]. Позже правомерность реконструкции подтверждалась Конституционным

[324] См.: Cooper G.S. International Experience with General Anti-Avoidance Rules // SMU L. Rev. № 54. 2001. P. 103.
[325] См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 06.07.2010 № 17152/09 // Вестник ВАС РФ. 2010. № 10.
[326] См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 22.06.2010 № 1997/10 // Вестник ВАС РФ. 2010. № 10.
[327] См.: Определение Верховного Суда РФ от 30.11.2016 по делу № 305-КГ16-10138 по делу А40-126568/2015 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.
[328] См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 // Вестник ВАС РФ. 2012. № 11.

Судом РФ[329] и Верховным Судом РФ[330]. В 2019 г. высказывались предложения о закреплении правила налоговой реконструкции в ст. 54.1 НК РФ[331].

После принятия ст. 54.1 НК РФ Минфин России[332] и ФНС России[333] отмечали, что налоговая реконструкция не предусмотрена, соответственно, не должна проводиться налоговыми органами. Однако вопрос о налоговой реконструкции не является однозначно решенным. В 2021 г. ФНС России подтвердила возможность ограниченной налоговой реконструкции в зависимости от типа вины налогоплательщика (умысел или неосторожность)[334]. Позже Верховный Суд РФ предусмотрел возможность реконструкции вне зависимости от формы вины при наличии подтверждающих документов[335]. Кроме того, ст. 54.1 НК РФ не дает ответа на вопрос о возможности реконструкции налоговой обязанности контрагента по сделке. Возможность такой корректировки подтверждается правоприменительной практикой[336], в том числе на уровне Верховного Суда РФ[337].

Таким образом, анализ ст. 54.1 НК РФ позволяет выявить возможность слишком широкого толкования нормы и ее внутреннюю несогласованность[338], что не обеспечивает достаточный уровень правовой определенности и может создать

---

[329] См., например: Определение Конституционного Суда РФ от 10.03.2016 № 571-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2016. № 6.

[330] См., например: Определение Верховного Суда РФ от 06.03.2018 № 304-КГ17-8961 по делу № А27-25564/2015 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[331] См.: Борис Титов предложил ввести в статью 54.1 Налогового кодекса механизм полной налоговой реконструкции. Текст: электронный // Бизнес-Омбудсмен. URL: https://ombudsmanbiz.ru/2019/11/boris-titov-predlozhil-vvesti-v-statju-54-1-nalogovogo-kodeksa-mehanizm-polnoj-nalogovoj-rekonstrukcii/#1 (дата обращения: 11.08.2020).

[332] См.: Письмо Минфина России от 13.12.2019 № 01-03-11/97904 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[333] См.: Письмо ФНС России от 16.08. 2017 № СА-4-7/16152@. Текст: электронный (официально не опубликовано). // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[334] См.: п. 10-12 и 17 Письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@.

[335] См.: Определение Верховного Суда РФ от 15.12.2021 № 305-ЭС21-18005 по делу № А40-131167/2020 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 21.12.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[336] См.: Решение Арбитражного суда г. Москвы от 28.07.2020 по делу № А40-316688/2019 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[337] См., например: Определение Верховного Суда РФ от 11.02.2021 № 307-ЭС20-23423 по делу № А26-2130/2020 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.09.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[338] На это также обращают внимание российские исследователи. См., например: Сасов К.А. Какой должна быть общая норма о налоговых злоупотреблениях // Закон. 2021. № 8. С. 102–106.

необоснованные риски для добросовестных участников налоговых отношений при ее применении. Во-первых, расширительное толкование запрета на искажение сведений (п. 1 ст. 54.1 НК РФ) означает, что любой выбранный способ налоговой оптимизации может быть признан неправомерным (в том числе при отсутствии прямого нарушения нормы НК РФ) и повлечь привлечение к ответственности (включая уголовную). Во-вторых, без анализа цели принятия той или иной налоговой льготы, налогоплательщик, совершивший хозяйственную операцию, рискует быть привлеченным к ответственности без факта прямого нарушения публичного финансового интереса. В-третьих, стандарт проверки контрагента (пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ) может означать перекладывание на налогоплательщика обязанности по фактическому налоговому контролю всей цепочки контрагентов. Кроме того, некоторые важные гарантии применения ст. 54.1 НК РФ сформулированы в правоприменительной практике, но не следуют из текста самой статьи. Во-первых, ст. 54.1 НК РФ не предполагает обязанности налоговых органов устанавливать причиненный бюджету ущерб, что должно являться отправной точкой анализа применения ст. 54.1 НК РФ[339]. Во-вторых, не предусмотрено частично признаваемое правоприменительной практикой правило налоговой реконструкции, которое могло бы являться гарантией учета подлинного экономического содержания совершенной операции.

Подход Канады. В Канаде используется иной подход к правоустанавливающим средствам противодействия уклонению от налогообложения. Поскольку с начала XX в. Канада строго придерживается идей формальной определенности права (подробнее см. § 1.2 настоящего исследования), основными средствами противодействия уклонению от налогообложения в Канаде являются SAAR[340]. На протяжении XX–XXI вв. законодатель, выявляя новые

[339] См.: Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@; Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@.
[340] См.: Xu J. Specific Anti-Avoidance Rules in the Era of GAAR. Thesis (LL.M.): University of Toronto, 2005. P. 3.

способы уклонения от налогообложения, принимал точечные поправки, стараясь закрыть пробелы правового регулирования. В итоге в канадском законодательстве было выработано большое количество разнообразных SAAR. Их предложено классифицировать по четырем категориям[341].

Первую категорию SAAR представляют положения, содержащие тест цели, направленные на противодействие конкретному типу хозяйственных операций. Такие SAAR применяются, если есть основания полагать, что основной преследуемой налогоплательщиком целью при совершении операции является минимизация налоговой обязанности. Например, п. 11 разд. 69 Закона «О подоходном налоге» ограничивает реализацию имущества через серию сделок по нерыночным ценам, если основной целью такой реализации является минимизация налога (т.е. для расчета налоговой обязанности учитывается рыночная стоимость имущества). Разновидностью теста цели является тест основной деятельности (англ.: principal business), согласно которому налогоплательщик имеет право на вычет расходов, если ведет определенную деятельность (п. 2 разд. 66 Закона «О подоходном налоге»). Довольно часто тест цели дополняется тестом разумного предположения (англ.: reasonableness test), который имеет формулировку «можно обоснованно предположить» (англ.: may reasonably be considered). Этот тест является одним из основных для налогового законодательства Канады и содержится в более чем 1200 положениях Закона «О подоходном налоге»[342]. Тест разумного предположения призван придавать некую объективность для теста цели, на что обращают внимание суды. Он означает, что намерение налогоплательщика должно устанавливаться исходя из письменных доказательств[343].

---

[341] См.: McDonnell T.E. Legislative Anti-Avoidance: The Interaction of the New General Rule and Representative Specific Rules // Report of Proceedings of the Fortieth Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1988. P. 3–23.
[342] См.: Adlington R.G. How Reasonable Is Reasonable? // Tax Hyperion. 2017. Vol. 14. No. 5. P. 1.
[343] См.: OSFC Holdings Ltd. v. Canada, 2001 FCA 260, [2002] 2 F.C. 288. Текст: электронный // Канадский институт правовой информации. URL: https://www.canlii.org/en/ca/scc/doc/2011/2011scc63/2011scc63.html (дата обращения: 25.04.2020).

Вторую категорию SAAR представляют правила включения в налогооблагаемую базу получаемой налогоплательщиком выгоды, т.е. правила отнесения того или дохода к конкретному налогоплательщику. Например, согласно п. 2 разд. 56 Закона «О подоходном налоге» передача имущества, совершаемая по указанию налогоплательщика другому лицу, но в пользу налогоплательщика, должна учитываться при определении дохода этого налогоплательщика. Разновидностью этой группы SAAR являются правила подразумеваемого владения (англ.: attribution rules). Например, согласно разд. 74.2 Закона «О подоходном налоге», если физическое лицо передает имущество супругу, а супруг впоследствии продает это имущество третьему лицу, то получаемый прирост капитала является доходом этого физического лица, а не супруга. Отнесение этой категории к SAAR является спорным, поскольку эти нормы скорее относятся к порядку определения дохода. Но в Канаде считается, что продуманные налоговые предписания, помогающие предотвращать недобросовестные действия, могут являться SAAR[344].

Третья категория SAAR включает правила переквалификации дохода в дивиденды. Согласно разд. 183.1 Закона «О подоходном налоге», если налогоплательщик осуществляет платеж на нерыночных условиях, и такой платеж квалифицируется как дивиденды, то налогоплательщик должен уплатить налог в размере 45% от суммы совершенного платежа. Еще одним примером является п. 2 разд. 55 Закона «О подоходном налоге», согласно которому налоговые органы могут переквалифицировать в прирост капитала неналогооблагаемые дивиденды, полученные канадским налогоплательщиком до реализации акций дочерней компании для целей значительного уменьшения их рыночной стоимости.

Четвертая категория SAAR объединяет правила переквалификации отношений между сторонами. Например, согласно п. 2.1 разд. 256 Закона «О подоходном налоге» установлено правило «вмененное объединение корпораций»

[344] См.: Xu J. Op. cit. P. 5.

(англ.: deemed association rule): если в отношении двух или более компаний можно обоснованно предположить, что одной из основных целей отдельного существования этих компаний за налоговый год являлось уменьшение суммы налогов, которые в ином случае подлежали бы уплате, то эти компании должны рассматриваться как действующие совместно. Правило применяется для расчета дохода необходимого для получения права на налоговые льготы для малого бизнеса (т.е. доход рассчитывается с учетом дохода действующей совместно компании).

Иногда законодатель принимает сразу несколько SAAR для противодействия определенному типу уклонения от налогообложения. В частности, такой подход был выбран для борьбы с так называемым дроблением бизнеса[345]. В 1949 г. в Канаде была принята специальная льгота по налогу на прибыль для малого бизнеса (англ.: small business deduction)[346], установленная в разд. 125 Закона «О подоходном налоге». Большинство компаний Канады заинтересованы в применении этой льготы, поскольку в Канаде широко развит малый бизнес. Для ограничения практики дробления бизнеса предусмотрено, что, во-первых, применение льготы не допускается, если налогоплательщик продает товары или оказывает услуги на нерыночных условиях своему участнику с целью формирования условий для получения льготы. Во-вторых, введено правило «связанные корпорации» (англ.: association rule)[347], согласно которому доход двух и более связанных компаний должен агрегироваться для целей применения льготы[348].

В Канаде SAAR также используются в сфере косвенного налогообложения. Они могут быть установлены Законом «Об акцизном налоге» или Законом «Об

---

[345] Проблема противодействия дроблению бизнеса также актуальна для России. Однако в России отсутствуют прямые законодательные ограничения такой практики недобросовестных налогоплательщиков. Основным средством противодействия дроблению бизнеса в России является общая норма противодействия уклонению от налогообложения (ст. 54.1 НК РФ).

[346] См.: Donnelly M., Young A. The Associated Corporation Rules: Getting Tax Reduction Under «Control» // Canadian Tax Journal. 1998. Vol. 46. No. 3. P. 590.

[347] См.: Report of the Royal Commission on Taxation. Vol. 1: Taxation of income. Текст: электронный // Правительство Канады. URL: http://publications.gc.ca/collections/collection_2014/bcp-pco/Z1-1962-1-4-4-eng.pdf (дата обращения: 22.12.2019).

[348] Для целей настоящего анализа необходимо учитывать, что термин «связанные корпорации» следует отличать от термина «взаимозависимые лица» (англ.: related persons), который используется в налоговом законодательстве для целей налогового контроля трансфертного ценообразования.

акцизе». Например, согласно разд. 274.2 Закона «Об акцизном налоге», если можно обоснованно предположить, что сделка совершена главным образом из-за предполагаемого изменения ставки налога, то налогоплательщику может быть отказано в получении налоговой выгоды по такой сделке. Закон «Об акцизе» устанавливает специальный налог на запас табачных изделий (англ.: cigarette inventory tax) для недопущения накопления запасов продукции по старым ставкам акциза на уровне торговых компаний (ч. 3.1 Закона «Об акцизе»)[349]. Размер акциза на сигареты ежегодно индексируется 1 апреля каждого года. Лица, которые на 1 апреля владеют запасами сигарет в объеме более чем 300 тыс. единиц, предназначенными для последующей перепродажи, должны исчислить налог в размере разницы между ставками нового и прежнего акциза.

Столь большое количество SAAR в Канаде обусловлено стремлением следовать принципу правовой определенности и ограничивать не соответствующие публичным интересам действия налогоплательщиков точечными поправками в налоговое законодательство. Внедрение различного рода SAAR действительно способно обеспечить высокий уровень формальной правовой определенности. Но в то же время налоговое законодательство в итоге становится казуистичным, объемным и сложным, что, напротив, не способствует правовой определенности с точки зрения ее содержательного аспекта. Исследователи утверждают, что некоторые SAAR являются настолько сложными, что фактически неприменимы на практике и высказывают идеи о необходимости пересмотра законодательства[350].

---

[349] Проблема противодействия накоплению запасов табачной продукции в конце календарного года до повышения ставки акциза также актуальна для России. Для ограничения такой практики табачных компаний российское налоговое законодательство было дополнено п. 9 ст. 194 НК РФ, введенным в действие с 2017 г. См.: Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 05.12.2016. № 49. Ст. 6844. За периоды до введения в действие этой нормы налоговые органы квалифицировали действия табачных компаний как недопустимые с точки зрения публичных интересов на основе общего средства противодействия уклонению от налогообложения, а именно критериев необоснованной налоговой выгоды.

[350] См.: MacEachern L. The Small Business Deduction: Is Its Complexity Justified // Tax for the Owner-Managers. 2017. Vol. 17. No 3. P. 2–3.

Общая норма противодействия уклонению от налогообложения. Несмотря на большое количество SAAR в налоговом законодательстве, в Канаде была признана необходимость принятия GAAR (18 июня 1987 г. Министр финансов выпустил Белую книгу о налоговой реформе с предложением законодательного введения GAAR). Это было обусловлено следующими соображениями: во-первых, законодатель не может предвидеть все возможные способы уклонения от налогообложения; во-вторых, чрезмерная конкретизация законодательства может породить новые способы ухода от налогов, давая четкую инструкцию недобросовестным налогоплательщикам, какие действия могут рассматриваться как недопустимые с точки зрения публичных интересов[351].

Важно отметить, что на этапе обсуждения нормы особо учитывалась необходимость следования принципу правовой определенности при ее формулировании. Изначально законодатель предложил сделать основой GAAR только тест цели (т.е. сделка не должна совершаться главным образом для налоговых целей), что вызвало негативную реакцию не только бизнеса и практикующих налоговых консультантов и юристов, но и некоторых членов парламента[352]. До принятия GAAR (1988 г.) законодательство уже содержало похожее положение, основанное на тесте цели. Так, разд. 246 Закона «О подоходном налоге» (отменен в 1984 г.) предусматривал полномочие Казначейства отказывать налогоплательщику в учете налоговой выгоды, если, по его мнению, одной из главных целей сделки было уклонение от налогообложения[353]. Однако норма никогда не применялась и была отменена, поскольку не отвечала конституционным основам Канады из-за ее правовой неопределенности[354].

---

[351] См.: Report of the Royal Commission on Taxation. Vol. 3. Op. cit.
[352] См.: The Essential GAAR Manual: Policies, Principles and Procedures / Innes W.I., Boyle P.J., Nitikman J.A. Toronto: CCH Canadian Limited, 2006. P. 32.
[353] Такое полномочие специально было предоставлено Казначейству, чтобы исключить возможные злоупотребления налоговых инспекторов при использовании GAAR. См.: Arnold B.J., Wilson J.R. The General Anti-Avoidance Rule — Part 1. Op. cit. P. 844.
[354] См.: Shafer J. Divestiture and the Courts // Corporate Management Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1984. P. 83.

В целом появление GAAR вызвало широкий отклик научного сообщества в части анализа соответствия GAAR основным идеям доктрины верховенства права (в том числе принципу правовой определенности). Исходя из пояснительной записки целью GAAR является не только разграничение между налоговым планированием и уклонением от налогообложения, но и установление разумного баланса между необходимостью защиты налоговой базы и обеспечением правовой определенности[355]. Исследователи приходят к выводу, что GAAR в Канаде сформулировано так, что не противоречит принципу правовой определенности[356].

В Канаде GAAR формулируется следующим образом: если сделка направлена на избежание налога, налоговые последствия для лица должны быть определены так, как это является разумно обоснованным для отказа в налоговой выгоде, которая, прямо или косвенно возникла бы в результате этой сделки или серии сделок (п. 2 разд. 245 Закона «О подоходном налоге», п. 2 разд. 274 Закона «Об акцизном налоге»). GAAR применяется, если сделка приводит к злоупотреблению положениями Закона «О подоходном налоге», Закона «Об акцизном налоге» или СИДН (п. 4 разд. 245 Закона «О подоходном налоге», п. 4 разд. 274 Закона «Об акцизном налоге»). Применение GAAR предполагает трехэтапный анализ, в рамках которого налоговым органам необходимо установить (1) получение налогоплательщиком налоговой выгоды в результате сделки (тест налоговой выгоды); (2) совершение сделки главным образом для налоговых целей (тест цели); (3) злоупотребление положениями налогового законодательства или СИДН (тест злоупотребления). В Канаде GAAR применяется редко и, как правило, тогда, когда не могут быть использованы иные правовые средства. Согласно

[355] См.: Explanatory Notes to Draft Legislation and Regulations Relating to Income Tax Reform. Текст: электронный // Правительство Канады. URL: http://publications.gc.ca/site/eng/9.825157/publication.html (дата обращения: 10.14.2020).
[356] См., например: Rioseco M.K. Op. cit. P. 29–30; Arnold B.J., Wilson J.R. The General Anti-Avoidance Rule – Part 2 // Canadian Tax Journal. 1988. Vol. 36. No. 5. P.1142–1153.

данным налоговых органов с 1988 г. по 2019 г. GAAR применялось приблизительно в 1100 делах (около 35 дел в год)[357]. Составляющие GAAR рассмотрены ниже.

Тест налоговой выгоды. Для применения GAAR необходимо определить полученную налогоплательщиком налоговую выгоду. На основании п. 1 разд. 245 Закона «О подоходном налоге» и п. 1 разд. 274 Закона «Об акцизном налоге» налоговая выгода определяется широко как минимизация, избежание или отсрочка уплаты налога или иной подлежащей уплате суммы, включая ту сумму, которая бы подлежала уплате, если бы не применялось СИДН.

Тест цели. Для применения GAAR налоговым органам необходимо установить, что совершенная налогоплательщиком сделка направлена на уклонение от налогообложения (англ.: avoidance transaction). Согласно п. 3 разд. 245 Закона «О подоходном налоге» и п. 3 разд. 274 Закона «Об акцизном налоге» под такой сделкой понимается любая сделка, которая прямо или косвенно приводит к получению налоговой выгоды, кроме тех случаев, когда можно обоснованно предположить, что сделка совершена главным образом для «добросовестных» целей (англ.: bona fide purposes). Для характеристики цели сделки законодатель отказался от использования термина «деловая цель» (англ.: business purpose) из-за опасения его узкого толкования[358]. Предполагается, что под правила GAAR не должны подпадать сделки, имеющие любые иные цели (не только деловые), отличные от цели получения налоговой выгоды (например, инвестиционная передача имущества в траст для защиты семейных активов).

Применение теста цели до сих пор вызывает широкую дискуссию в научном сообществе[359]. Некоторые исследователи полагают, что тест цели имеет исключительно субъективный характер, поскольку предполагает изучение

[357] См.: Tax evasion and aggressive tax avoidance know no borders. Текст: электронный // Налоговое агентство Канады. URL: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/campaigns/tax-evasion-no-borders.html (дата обращения: 21.08.2020).
[358] См.: Cooper G.S. Tax Avoidance and Rule of Law. Amsterdam: IBFD, 1997. P. 231.
[359] См.: Owen J.R. Statutory Interpretation and the General Anti-Avoidance Rule: A Practitioner's Perspective // Canadian Tax Journal. 1998. Vol. 46. No. 2. P. 233–273.

намерений налогоплательщика[360]. Ряд исследователей утверждают, что тест цели должен носить объективный характер, поскольку необходимо оценивать письменные доказательства[361]. Учитывая наличие элемента субъективной составляющей теста цели, законодатель дополнительно включил требование для налоговых органов руководствоваться «обоснованным предположением» (англ.: may reasonably be considered) при оценке цели сделки, что направлено на использование больше объективных критериев при проведении налоговой проверки. Такая формулировка подразумевает проверку фактов и детальное изучение письменных доказательств[362].

Тест злоупотребления. Для повышения правовой определенности при применении GAAR законодатель дополнительно к тесту цели ввел тест злоупотребления положениями Закона «О подоходном налоге», Закона «Об акцизном налоге» или СИДН (п. 4. разд. 245 Закона «О подоходном налоге» и п. 4. разд. 274 Закона «Об акцизном налоге»). Тест злоупотребления строится на анализе объекта, духа и цели конкретных положений налогового законодательства или СИДН[363]. В деле *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada* Верховный Суд Канады постановил, что для установления действительного смысла правовых предписаний судам необходимо проводить грамматическое, контекстуальное и целевое толкование[364]. На практике суды устанавливают норму, на основании которой налогоплательщиком была получена налоговая выгода, определяют механизмы действия этой нормы, а также исследуют цели принятия нормы (как

[360] См.: Birnie D. Living with GAAR: The Effect on Tax Practice // Corporate Management Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1988. P. 5–8; Nathanson D.C. The Proposed General Anti-Avoidance Rule // Report of Proceedings of the Thirty-Ninth Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1988. P. 15–16.
[361] См.: Allgood D.R., Ahmed F. The Modified General Anti-Avoidance Rule // Conference of the Law Society of Upper Canada and the Canadian Bar Association. Toronto: Department of Education, Law Society of Upper Canada and Canadian Bar Association, 1988. P. 33.
[362] См.: Krishna V. Income Tax Law. Op. cit. P. 480.
[363] См.: Kellough H.J. The GAAR — Are There Circumstances When It Will Not Have Application? // British Columbia Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1994. P. 1–20.
[364] См.: Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada, [2005] 2 S.C.R. 601, 2005 SCC 54. Текст: электронный // Верховный Суд Канады. URL: https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/2288/index.do?q=gaar (дата обращения: 17.08.2020).

правило, изучая дополнительные документы)[365]. Определение факта злоупотребления конкретным положением является вопросом права. Бремя доказывания этого теста возлагается на налоговые органы, поскольку налоговые органы обладают бóльшими возможностями по установлению объекта и цели правовых положений[366].

Налоговая реконструкция. Налоговое законодательство закрепляет правило налоговой реконструкции, позволяющее определять налоговые последствия применения GAAR. Исследователи квалифицируют возможность налоговой реконструкции в качестве средства правовой защиты налогоплательщика[367]. Правило налоговой реконструкции сформулировано достаточно широко: налоговые органы должны определить налоговую обязанность налогоплательщика так, как это является разумно обоснованным (п. 2 разд. 245 Закона «О подоходном налоге»). Возможны различные варианты налоговой реконструкции, например, полный или частичный отказ в налоговом вычете или освобождении, отнесение налогового вычета или освобождения на другого налогоплательщика, переквалификация правовой природы платежа и иные (см. п. 5 разд. 245 Закона «О подоходном налоге»). Налоговая реконструкция возможна в отношении налоговой обязанности как налогоплательщика, так и его контрагента для избежания случаев двойного налогообложения. Корректировка налоговой обязанности контрагента производится на основе его ходатайства, направленного в течение 180 дней после получения уведомления от налоговых органов о переоценке налоговой обязанности налогоплательщика (п. 6. разд. 245 Закона «О подоходном налоге»).

Применение штрафа. По общему правилу, применение GAAR не влечет привлечение налогоплательщика к юридической ответственности[368]. Такой отказ от

---

[365] См.: Hamelin E. Determining Object, Spirit, and Purpose in a GAAR Case: Gladwin Realty // Tax for the Owner-Manager. 2021. Vol. 21. No. 1. P. 9–10.
[366] См.: Krishna V. Income Tax Law. Op. cit. P. 492.
[367] См.: Beaubier B.F., Stack R.J.C. The General Anti-Avoidance Rule: Recent Developments // Prairie Provinces Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation. 2001. P. 4.
[368] См.: Fleury S. Abusive Tax Planning: The Problem and the Canadian Context // Library of Parliament. 2010. P. 3.

ответственности в правоприменительной практике является способом обеспечения баланса между публичными и частными интересами[369]. Согласно Канадской налоговой ассоциации переоценка налоговой обязанности на основе GAAR не должна приводить к ответственности, поскольку GAAR предполагает высокий уровень дискреции налоговых органов[370].

Вместе с тем на основании п. 2 разд. 163 Закона «О подоходном налоге» налоговые органы могут взыскать штраф с налогоплательщика, который сознательно включил в налоговую декларацию недостоверные сведения. Однако применение GAAR налоговыми органами не означает, что автоматически будет взыскан такой штраф[371]. На практике положения п. 2 разд. 163 Закона «О подоходном налоге» никогда не применялись совместно с GAAR[372]. При этом специалистами не исключается возможность наложения штрафа, если налоговые органы докажут, что налогоплательщик сознательно включил ложные сведения в налоговую декларацию, если есть отрицательная практика применения GAAR в аналогичных обстоятельствах (практика на уровне Верховного Суда)[373].

Соотношение GAAR и SAAR. В канадских судах активно поднимается вопрос о соотношении SAAR и GAAR[374]. К настоящему моменту сформировалось два дополняющих друг друга подхода: один сформулирован Федеральным апелляционным судом[375], второй — Верховным Судом Канады[376]. Согласно

---

[369] См.: Copthorne Holdings Ltd. v. Canada.
[370] См.: Michalarias T. 2009 Legislative Update Including Administrative Announcements // Ontario Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2009. P. 37.
[371] См.: 6 October 2006 Roundtable, 2006-0196021C6 F – Pénalités/Penalties. Текст: электронный // Tax Interpretations. URL: https://taxinterpretations.com/cra/severed-letters/2006-0196021c6 (дата обращения: 07.08.2020).
[372] См.: Bueschkens M.A., Mann B. Canada and the GAAR: a catch-all for abusive/avoidance tax planning // Trusts & Trustees. 2019. Vol. 25. No. 1. P. 75–92.
[373] См.: Truster P. Civil Penalties and Aggressive Tax Planning // Tax for the Owner-Manager. 2013. Vol. 13. No. 3. P. 9–10.
[374] См.: Dolson H.M., Keung K., Kumar J.A Modern Overview of Specific Anti-Avoidance Rules // Canadian Tax Foundation. 2018. Conference Report. Vol. 14. P. 1–63.
[375] См.: Canada v. Landrus, 2009 FCA 113. Текст: электронный // Канадский институт правовой информации. URL: https://www.canlii.org/en/ca/fca/doc/2009/2009fca113/2009fca113.html? (дата обращения: 21.08.2020); Canada v. Collins & Aikman Canada Inc., 2010 FCA 251. Текст: электронный // Канадский институт правовой информации. URL: https://www.canlii.org/en/ca/fca/doc/2010/2010fca251/2010fca251.html? (дата обращения: 21.08.2020).
[376] См.: Lipson v. Canada, 2009 SCC 1, [2009] 1 S.C.R. 3. Текст: электронный // Верховный Суд Канады. URL: https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/2670/index.do (дата обращения: 21.08.2020).

первому подходу специфика SAAR заключается в установлении четкого порядка применения SAAR. Законодатель прямо сформулировал свое намерение в отношении сферы действия SAAR путем установления порогов или критериев. Таким образом, когда налогоплательщик формально не подпадает под действие SAAR, нельзя говорить о злоупотреблении какими-либо правовыми нормами. В ином случае суды фактически изменяют «законодательный ландшафт». Например, Налоговый суд Канады подтверждал, что GAAR не может использоваться для восполнения пробелов, оставленных SAAR[377]. Согласно второму подходу GAAR рассматривается как норма, целью которой является противодействие уклонению от налогообложения с использованием наиболее сложных налоговых схем, включая обход SAAR. Однако для применения GAAR налоговым органам необходимо установить, произошло ли злоупотребление SAAR, т.е. налоговые органы определяют объект, дух и цель конкретного SAAR. Таким образом, если SAAR устанавливает пороговые значения, и они не превышены налогоплательщиком, то GAAR не применяется[378]. Чем детальнее сформулировано SAAR, тем меньше вероятность, что суд будет исследовать объект, дух и цель SAAR для применения GAAR. Иной подход может подрывать ценность правовой определенности.

Таким образом, сравнительно-правовой анализ позволяет сделать вывод, что подходы России и Канады к правоустанавливающим средствам противодействия уклонению от налогообложения существенно отличаются, что во многом обусловлено историческими особенностями развития налоговых систем. В Канаде налоговые органы и суды долгое время руководствовались тем, что любые ограничения прав налогоплательщиков должны быть четко установлены законом. Исходя из идеи формальной определенности права для ограничения

[377] См.: Geransky v. The Queen, 2001 TCC 480. Текст: электронный // Канадский институт правовой информации. URL: https://www.canlii.org/en/ca/tcc/doc/2001/2001canlii480/2001canlii480.html? (дата обращения: 21.08.2020).
[378] См.: D'Avignon J., Stewart C. The Interaction of Specific Anti-Avoidance Rules Under GAAR // Report of the Proceedings of the Sixty-Eighth Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2017. P. 1–24.

противодействия уклонению от налогообложения в Канаде в основном используются многочисленные и разнообразные SAAR, поскольку они позволяют обеспечивать высокую степень формальной правовой определенности и предельно четко устанавливают права и обязанности участников налоговых правоотношений. В России становление налоговой системы пришлось на период значимых экономических преобразований, когда налогоплательщикам стали доступны различные механизмы, позволяющие снижать налоговое бремя. Необходимость быстрого реагирования на новые угрозы вызвала широкое распространение GAAR в правоприменительной деятельности налоговых органов и судов, поскольку преимущественно перед государством стояла задача фискальной направленности. Сохраняемый в России подход к широкому применению GAAR зачастую критикуется исследователями и практиками. В то же время проведенный анализ показывает, что внедрение сложноструктурированных SAAR приводит к тому, что налоговое законодательство становится крайне казуистичным и чрезмерно объемным и сложным, что в настоящий момент наблюдается в Канаде. Такой подход, напротив, не способствует правовой определенности с точки зрения содержательного аспекта[379]. С учетом этого фактора представляется, что необходимо обеспечивать определенный баланс в регулировании отношений путем GAAR и SAAR и не отдавать предпочтение тому или иному типу правового регулирования. Следование подходу Канады по принятию детального правового регулирования в форме SAAR, в целом поддерживаемое в российских научных и деловых кругах, представляется нецелесообразным ввиду возможного существенного усложнения налогового законодательства.

[379] Подробнее относительно проблемы детализированных законов см.: Бевзенко Р.А. «Законорея», или Почему у нас такие плохие законы И почему они в ближайшем будущем вряд ли станут лучше». Текст: электронный// Справочно-правовая система «Право.ру». URL: https://zakon.ru/blog/2018/3/22/zakonoreya_ili_pochemu_u_nas_takie_plohie_zakony__i_pochemu_oni_v_blizhajshem_buduschem_vryad_li_sta (дата обращения: 11.05.2020).

Опасения, связанные с применением GAAR, в основном вытекают из относительно-определенного характера GAAR, допускающего широкую дискрецию налоговых органов. Однако сравнительный анализ правил и практики применения GAAR в Канаде и России показывает, что правовая определенность может обеспечиваться не только путем детализации и конкретизации правового регулирования, но и путем установления дополнительных законодательных гарантий при применении GAAR, призванных обеспечить защиту от произвола и злоупотребления властью налоговыми органами. В частности, второй подход широко используется в Канаде для снижения рисков правовой неопределенности GAAR. Во-первых, в Канаде GAAR, помимо теста цели, дополнительно предусматривает тест злоупотребления: если сделка налогоплательщика обусловлена налоговыми мотивами, но не установлено злоупотребление конкретными положениями налогового законодательства или СИДН, то GAAR не применяется. В России законодатель при формулировании GAAR использует только тест цели (пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ), который не предполагает исследование налоговыми органами целей принятия той или иной налоговой нормы для вывода о том, являются ли действия налогоплательщика недопустимыми с точки зрения публичных интересов. Такой подход может приводить к тому, что налоговые органы могут доначислить налог на основании ст. 54.1 НК РФ при любом применении налогоплательщиком налоговой льготы, не учитывая, что нарушение публичного интереса будет иметь место только в том случае, когда льгота применяется иным образом, как это было изначально задумано законодателем. Во-вторых, в Канаде доначисление на основе GAAR производится налоговыми органами с учетом налоговой реконструкции, т.е. устанавливается действительная налоговая обязанность проверяемого налогоплательщика. Правило налоговой реконструкции прямо закреплено в налоговом законодательстве в отношении как налогоплательщика, так и его контрагента. В России отсутствует законодательно

закрепленное правило налоговой реконструкции при применении GAAR, но оно фрагментарно признается правоприменительной практикой. Кроме того, в Канаде сложилась практика правоприменения GAAR, которая также направлена на поддержание определенного уровня правовой определенности. В частности, применение GAAR не влечет привлечение к юридической ответственности при доначислении налога на основе GAAR, поскольку GAAR предполагает высокую степень усмотрения налоговых органов.

Проведенный анализ ст. 54.1 НК РФ позволил выявить ряд факторов, указывающих на существенное отступление от принципа правовой определенности GAAR в России. Представляется, что, учитывая опыт и логику развития финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения, имплементация в правовую систему России схожих законодательных гарантий, которые предусмотрены в Канаде и отмечены выше, является необходимым и неизбежным, если данная система будет развиваться в парадигме баланса публичных и частных интересов. В ходе применения ст. 54.1 НК РФ также были выработаны определенные подходы, позволяющие обеспечивать баланс частных и публичных интересов, которые должны найти отражение в налоговом законодательстве (например, необходимость установления причиненного бюджету ущерба). Дополнительно представляется важным законодательное исключение юридической ответственности при применении ст. 54.1 НК РФ налоговыми органами в определенных случаях при отсутствии прямого нарушения нормы налогового законодательства, что, как правило, имеет место при совершении легальных (не фиктивных) операций с основной целью минимизации налога или некорректной правовой квалификации сделки.

§ 2.2. Правоустанавливающие средства противодействия уклонению от налогообложения на международном уровне

Уклонение от налогообложения может быть не только внутренним, но и международным, т.е. связанным с трансграничными операциями. Одним из распространенных способов международного уклонения от налогообложения является ненадлежащее применение СИДН (англ.: improper use of a tax treaty)[380]. Оно имеет место, если основным мотивом налогоплательщика при совершении трансграничной операции является получение выгод по СИДН, что противоречит его объекту и цели, а также намерениям договаривающихся государств[381].

В отношении ненадлежащего применения СИДН в иностранной литературе зачастую используется понятие «treaty shopping», которое переводится российскими исследователями как «магазин налоговых соглашений»[382], «эксплуатация налоговой выгоды соглашений»[383], «налоговый шопинг»[384]. Понятие «treaty shopping» означает преднамеренное использование налогоплательщиком преимуществ сети СИДН и выбор наиболее выгодного из них[385]. Считается, что treaty shopping может покрывать ситуации смены резидентства либо включение в структуру юридического лица, являющегося резидентом определенного договаривающегося государства[386]. Среди распространенных форм treaty shopping можно назвать использование транзитных (промежуточных) компаний (англ.: conduit companies) или базовых компаний (англ.: base companies), создание трехсторонних структур с участием филиалов в юрисдикциях с низкой налоговой

---

[380] В научной литературе можно встретить разные термины, обозначающие ненадлежащее использование СИДН (например, «эксплуатировать», «манипулировать», «злоупотреблять»). В настоящее время отсутствует единый подход к их использованию. Относительно использования различных терминов см.: Ferreira A.V. The improper use of tax treaties by contracting states: Tax treaty dodging. Thesis (PhD): University of Amsterdam, 2021. P. 45–47.

[381] См.: Van Weeghel S. The Improper Use of Tax Treaties: with particular reference to the Netherlands and the United States / Van Weeghel S. Series on International Taxation. Kluwer Law International. 1998. P. 97.

[382] См.: Хаванова И.А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография. Текст: электронный / под ред. И.И. Кучерова. М.: ИЗиСП, Юриспруденция, 2016. 352 с. КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[383] См.: Хаванова И.А. Проценты и дивиденды: конфликт квалификаций при налогообложении // Налоговый вестник. 2013. № 6. С. 45–51.

[384] См.: Полежарова Л.В., Артемьев А.А. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности в России: учеб. пособие. Текст: электронный / под ред. Л.И. Гончаренко. М.: Магистр, ИНФРА-М, 2013. 416 с. КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[385] См.: Broe L.D. International Tax Planning and Prevention of Abuse / Broe L.D. Amsterdam: IBFD, 2008. P. 5.

[386] См.: Duff D.G. Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test — Part 1 // Canadian Tax Journal. 2018. Vol. 66. No. 3. P. 623.

нагрузкой. Помимо понятия «treaty shopping», также используется понятие «rule shopping»[387], которое охватывает иные случаи ненадлежащего применения СИДН, когда получение договорных выгод противоречит объекту и цели конкретных положений СИДН. Примером rule shopping может быть создание схемы косвенного владения недвижимым имуществом с целью избежания налогообложения дохода от реализации такого имущества, если на основании СИДН доход от отчуждения доли в компании подлежит налогообложению только в стране получателя дохода[388].

Основная цель предоставления выгод по СИДН заключается в развитии международной торговли и инвестиций, следовательно, выгоды не должны предоставляться лицам, не вносящим вклад в развитие экономической деятельности. С учетом того, что отказ в договорных выгодах одной договаривающейся стороны может повлиять на экономические интересы другой стороны, то для целей противодействия ненадлежащему применению СИДН применяются различные правоустанавливающие правовые средства на международном уровне, в том числе закрепленные в СИДН[389].

В целом, формирование подхода к противодействию ненадлежащему использованию СИДН на международном уровне можно условно разделить на два этапа. На первом этапе (XX в.) основной задачей международно-правового сотрудничества в налоговой сфере являлись устранение двойного налогообложения и административное взаимодействие, а борьба с недобросовестным налоговым планированием путем ненадлежащего применения СИДН оставалась вторична. На

---

[387] См.: Broe L.D. Op. cit. P. 10; Danon R. J., Salomé H. The BEPS Multilateral Instrument: General Overview and Focus on Treaty Abuse // IFF Forum für Steuerrecht. 2017. P. 214.

[388] Например, если СИДН содержит положение, аналогичное п. 5 ст. 13 Модельной конвенции ОЭСР 2017 г., и не предусматривает положение, аналогичное п. 4 ст. 13 Модельной конвенции ОЭСР 2017 г.

[389] Среди российских ученых поддерживается позиция, что международное налоговое право основано на двух составляющих: национальный и международной. См.: Винницкий Д.В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. С. 94–95, 98–99, 110; Кашин В.А. Налоговые соглашения России. М.: Юнити, 1998. С. 47–48; Шахмаметьев А.А. Правовой режим налогообложения нерезидентов в Российской Федерации: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. 12.00.04: М, 2010. С. 66–69; Шепенко Р.А. Международные налоговые правила. Часть I. М.: Юрлитинформ, 2012. С. 328.

втором этапе (начало XXI в.) противодействие ненадлежащему применению СИДН становится такой же важной задачей, как и устранение двойного налогообложения.

Исторически СИДН заключились для содействия обмену товарами и услугами и перемещению капитала и лиц посредством устранения двойного налогообложения. ОЭСР впервые обратилась к проблеме противодействия ненадлежащему использованию СИДН в 1977 г.[390], а ООН в 2001 г.[391] В 2003 г. ОЭСР признала важность недопущения применения договорных льгот недобросовестными налогоплательщиками путем упоминания в тексте Комментария к Статье 1 Модельной конвенции ОЭСР 2003 г. так называемого руководящего принципа (англ.: guiding principle)[392]. Согласно этому принципу выгоды по СИДН не предоставляются, если основной целью совершения операции было создание благоприятного налогового режима, и получение этих выгод противоречило бы объекту и цели соответствующих положений СИДН (п. 9.5 Комментария к ст. 1 Модельной конвенции ОЭСР 2003 г.) В 2003 г. ОЭСР признала, что целью СИДН также является противодействие международному уклонению от налогообложения (п. 7 Комментария к ст. 1 Модельной конвенции ОЭСР 2003 г.), что было критически оценено некоторыми исследователями[393].

По мнению некоторых исследователей, первоначальным ответом на treaty shopping стала концепция бенефициарного собственника дохода (англ.: beneficial owner of income)[394], которая включена в большинство СИДН. Эта концепция представляет собой ограничительное условие для применения договорных выгод в

---

[390] См.: Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977. Текст: электронный // ОЭСР. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264055919-en (дата обращения: 24.02.2021).
[391] См.: United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2001. Текст: электронный // ООН. URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/DoubleTaxation.pdf (дата обращения: 24.02.2021).
[392] См.: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003. Текст: электронный // ОЭСР. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2003_mtc_cond-2003-en (дата обращения: 24.02.2021).
[393] См., например: Arnold B.J. Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model // Bulletin for International Fiscal Documentation. 2004. Vol. 58. No. 6. P. 249.
[394] См.: Danon R.J. Treaty Abuse in the Post-BEPS World: An Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups // Bulletin for International Taxation. Vol. 72. No. 1. 2018. P. 32.

отношении дивидендов, процентов и роялти, а в некоторых случаях — иных доходов[395], если фактическим получателем дохода является не непосредственный получатель дохода, а иное лицо. Включение в тексты СИДН концепции бенефициарного собственника начинается с 1960-х гг.[396] Позже эта концепция нашла отражение в Модельной Конвенции ОЭСР в 1977 г. и в Типовой конвенции ООН 1980 г.[397] Несмотря на возрастающее значение трансграничных операций, понятие «beneficial owner» не имеет точного определения ни в Модельной Конвенции ОЭСР 2017 г., ни в конкретных СИДН. В зарубежном и российском научном сообществе до сих пор ведутся дискуссии о том, должно ли понятие «beneficial owner» рассматриваться в значении, используемом национальным законодательством договаривающихся государств, или должно быть определено его международное значение[398].

Отсутствие определенности в содержании понятия «beneficial owner» порождает споры о том, может ли эта концепция рассматриваться как правовое средство противодействия уклонению от налогообложения. В зарубежной литературе сложилось мнение, что с точки зрения формально-юридического подхода[399], эту концепцию нельзя признать правовым средством противодействия уклонению от налогообложения, поскольку по своей сути она выступает правилом

---

[395] См., например: ст. 21 Конвенции между Правительством РФ и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества.

[396] См.: Vann R.J. Beneficial Ownership: What Does History (and maybe policy) Tell Us. Legal Studies Research Paper. No. 12/66. Sydney Law School. 2012. P. 28–31.

[397] См.: United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 1980. Текст: электронный // ООН. URL: https://digitallibrary.un.org/record/13957 (дата обращения: 24.02.2021).

[398] Относительно отмеченной проблемы подробнее см.: Балакина З. В. Указ. соч. С. 23–40.

[399] Выделяются два подхода к концепции бенефициарного собственника: формально-юридический и экономический. Согласно формально-юридическому подходу бенефициарным собственником дохода признается лицо, которое имеет правовые основания для получения дохода. Согласно экономическому подходу бенефициарным собственником дохода признается лицо, которые может определять экономическую судьбу дохода. См.: Брук Б.Я. Кодификация концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве: постановка проблемы // Закон. 2013. № 4. С. 54–62; Хаванова И.А. Концепция бенефициарного владельца (собственника) в налоговом праве // Журнал российского права. 2014. № 12. С. 50–60.

распределения дохода (англ.: attribution-of-income rule)[400]. Такого же подхода придерживается правоприменительная практика Канады[401].

В то же время с точки зрения экономического подхода, согласно которому в процессе установления бенефициарного собственника должны приниматься во внимание реальные экономические отношения, эту концепцию можно охарактеризовать как одно из правовых средств противодействия уклонению от налогообложения. В частности, анализ российской судебной практики подтверждает, что в России в основном применяется экономический подход, позволяющий использовать концепцию бенефициарного собственника, изначально предназначенную для противодействия некоторым формам уклонения от налогообложения[402], в качестве GAAR. ФНС России называет концепцию бенефициарного собственника «универсальным» правовым средством противодействия ненадлежащему использованию СИДН[403]. Также нет единства мнений о возможности применения концепции бенефициарного собственника, если СИДН прямо не предусматривает ее применение к определенному типу дохода[404]. Российские налоговые органы и суды в настоящий момент придерживаются позиции, что концепция может применяться в отношении любого типа дохода[405].

---

[400] См.: Beneficial Ownership: Recent Trends / ed. by Lang M., Pistone P., Schuch J., Staringer C., Storck A. Amsterdam: IBFD, 2013. P. 16, 204.

[401] См.: Prévost Car Inc. v., The Queen, 2008 TCC 231. Текст: электронный. // Канадский институт правовой информации. URL: http://www.canlii.org/en/ca/tcc/doc/2008/2008tcc231/2008tcc 231.html (дата обращения: 02.02.2018).

[402] Согласно п. 12.5 Комментария к ст. 10 Модельной конвенции ОЭСР 2017 г. концепция бенефициарного собственника имеет ограниченное применение для противодействия тем случая уклонения от налогообложения, когда получатель дохода обязуется направить полученный доход иному лицу.

[403] См.: Письмо ФНС России от 28.04.2018 № СА-4-9/8285@ «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)» (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[404] Относительно проблемы см.: Гидирим В.А. Концепция «бенефициарной собственности» в международном налогообложении // Международное право. № 3. 2014. С. 32–192.

[405] Относительно применения концепции бенефициарного собственника к иному доходу (если СИДН не предусматривает такой возможности) см., например: Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 15.03.2016 по делу № А13-5850/2014 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей; относительно применения концепции бенефициарного собственника к доходу от отчуждения имущества (если СИДН не предусматривает такой возможности) см.: Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 07.08.2017 по делу № А11-6602/2016 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

На первом этапе СИДН довольно редко предусматривали иные положения (кроме концепции бенефициарного собственника), направленные на противодействие неправомерному применению договорных выгод. Эмпирический анализ подтверждает, что включение таких положений в целом было не характерно для СИДН, заключенных Россией и Канадой[406]. Лишь в некоторых СИДН можно найти отдельные правовые средства, направленные на пресечение ненадлежащего применения СИДН, которые можно разделить на общие и специальные.

Так, к специальным средствам противодействия ненадлежащему применению СИДН можно отнести правила по ограничению льгот, в частности, правила «limitation of benefits» и «limitation of relief». Согласно правилу «limitation of benefits», которое может быть по-разному сформулировано в зависимости от СИДН, предоставление налоговых выгод по СИДН допускается в отношении лиц, как правило, либо имеющих существенную связь с договаривающимся государством, либо ведущих активную предпринимательскую деятельность[407]. Согласно правилу «limitation of relief» налоговая выгода по СИДН предоставляется в отношении только той части дохода, которая подлежит налогообложению в государстве получателя дохода[408].

Также к специальным средствам относятся положения СИДН, определяющие порядок налогообложения доходов от отчуждения имущества. Например, Канада включает в большинство заключаемых СИДН положения, которые позволяют облагать налогом прирост капитала, получаемого в результате реализации

---

[406] Относительно СИДН Канады см.: MacArthur C. Op. cit. P. 97; Arnold B.J., Wilson J.R. Aggressive International Tax Planning by Multinational Corporations: The Canadian Context and Possible Responses // SPP Research Paper. 2014. Vol. 7. No. 29. P. 11.

[407] См., например: ст. 20 Договора между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, подписанного в г. Вашингтоне 17.06.1992 // Бюллетень международных договоров. № 6. 1999; ст. 23 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы, подписанного в г. Пекине 27.05.1994 // Бюллетень международных договоров. № 7. 2016.

[408] См., например: ст. 23 Конвенции между Правительством Российской Федерацией и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества; Convention between Canada and the Republic of Cyprus for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and on Capital, Art. 22 // Canada Treaty Series. No. 1985/12.

канадской собственности, отчуждаемой резидентами другой юрисдикции, если они ранее проживали в Канаде определенный период[409]. Аналогичные правила установлены и в ряде СИДН, заключенных Россией[410]. Канада уделяет отдельное внимание вопросу предоставления налоговых выгод по СИДН в зависимости от режима налогообложения получателя дохода. Некоторые СИДН, заключенные Канадой, включают положение, согласно которому налоговые выгоды не предоставляются, если получатель дохода имеет право на применение специального налогового режима согласно национальному законодательству. Как правило, такие положения включены в СИДН с офшорными юрисдикциями (например, с Барбадосом[411], Кипром[412], Ямайкой[413]). Налоговая выгода может также не предоставляться, если государство получателя дохода облагает по пониженной ставке доходы компаний, которые принадлежат нерезидентам. В частности, такие положения предусмотрены в СИДН с Мексикой[414], Чили[415], Мальтой[416]. К общим средствам противодействия ненадлежащему применению СИДН можно отнести различные положения СИДН, основанные на тесте цели[417],

---

[409] См., например: п. 6 ст. 13 Соглашения между Правительством Российской Федерацией и Правительством Канады об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество, подписанного в г. Оттаве 05.10.1995 // Бюллетень международных договоров. 1997. № 10.

[410] См., например: п. 5 ст. 13 Соглашения между Правительством Российской Федерацией и Правительством Королевства Нидерландов об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество, подписанного в г. Москве 16.12.1996; п. 6 ст. 13 Конвенции между Правительством Российской Федерацией и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества.

[411] См.: Agreement between Canada and Barbados for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and on Capital, Art. 30(3) // Canada Treaty Series. No. 1980/29.

[412] См.: Convention between Canada and the Republic of Cyprus for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and on Capital, Art. 29(3) // Canada Treaty Series. № 1985/12.

[413] См.: Agreement between Canada and Jamaica for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income, Art. 28(5) // Canada Treaty Series. No. 1981/10.

[414] См.: Convention between the Government of Canada and the Government of the United Mexican States for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income, Art. 26 (3) // Canada Treaty Series. No. 2007/9.

[415] См.: Convention between the Government of Canada and the Government of the Republic of Chile for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and on Capital, Art. 28(5) // Canada Treaty Series. No. 1999/37.

[416] См.: Agreement between Canada and the Republic of Malta for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital, Art. 28(4) // Canada Treaty Series. No. 1987/21.

[417] См., например: Agreement between the Government of Canada and the Government of the Hong Kong Special Administrative Region of the People's Republic of China for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income, Art. 10(7), 11(9), 12(7) // Canada Treaty Series. № 2013/20; Convention between the Government of Canada and the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital Gains, Art. 10(8), 11(9), 12(8) // Canada Treaty Series. № 1980/25.

которые могут иметь различные формулировки. На основе теста цели налоговая выгода не предоставляется, если ее получение является основной целью создания или существования резидента договаривающегося государства[418]. Тест цели в заключенных Россией СИДН может быть сформулирован таким образом, что компетентный орган может отказать в налоговой выгоде, если предоставление выгоды приводит к злоупотреблению СИДН[419] или противоречит целям СИДН[420]. Тест цели может применяться как в отношении всех налоговых выгод, предоставляемых по СИДН, так и в отношении выгод по отдельным видам дохода, например, в отношении либо (1) дивидендов, процентов, роялти[421]; либо (2) процентов и роялти[422]; либо (3) дивидендов, процентов, роялти, а также доходов от отчуждения имущества[423].

Несмотря на наличие некоторых правовых средств, установленных в СИДН, они довольно редко применялись на практике как в России, так и в Канаде (за исключением концепции бенефициарного собственника). В России для борьбы с ненадлежащим применением налоговых выгод по СИДН российские налоговые органы наиболее часто применяли критерии необоснованной налоговой выгоды. Известны только несколько дел, в которых суд сослался на применение теста цели,

---

[418] См.: ст. 29 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, подписанного в г. Никозии 05.12.1998 // Бюллетень международных договоров. 1999. № 12; ст. 29 Соглашения между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество, подписанного в г. Москве 28.06.1993 // Бюллетень международных договоров. 1998. № 2.

[419] См., например: ст. 24 Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Государства Израиль об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы, подписанной в г. Москве 25.04.1994 // Бюллетень международных договоров. № 8. 2004.

[420] См., например: п. 6 Протокола к Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Аргентинской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, подписанного в г. Буэнос-Айрес 10.10.2001 // Бюллетень международных договоров. № 7. 2013.

[421] См., например: п. 8 ст. 10, п. 8 ст. 11, п. 8 ст. 12 Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Мальты об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы, подписанной в г. Москве 24.04.2013 // Бюллетень международных договоров. № 10. 2014.

[422] См., например: п. 8 ст. 11 и п. 7 ст. 12 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Мексиканских Соединенных Штатов об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы, подписанного в г. Мехико 07.06.2004 // Бюллетень международных договоров. № 11. 2008.

[423] См., например: п. 6 ст. 13 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Специального административного района Гонконг Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы, подписанного в г. Гонконге 18.01.2016 // Бюллетень международных договоров. № 2. 2017.

установленного в СИДН[424]. В некоторых делах критерии необоснованной налоговой выгоды использовались как самостоятельное основание для доначисления налогов при выявлении ненадлежащего применения СИДН[425], в других — как дополнительный аргумент к концепции бенефициарного собственника[426]. В 2017 г. Верховный Суд РФ отметил, что налоговые выгоды по СИДН не предоставляются, если главной целью операции является получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды при отсутствии намерения осуществлять экономическую деятельность[427]. Судебная практика показывает тенденцию одновременного применения налоговыми органами и судами ст. 54.1 НК РФ и теста цели, установленного в СИДН[428].

Налоговое законодательство Канады прямо предусматривает возможность применения GAAR для случаев международного уклонения от налогообложения и ненадлежащего использования СИДН (разд. 245 Закона «О подоходном налоге»). Впервые CRA заявила о возможности применения GAAR к ненадлежащему применению СИДН в 1993 г.[429], но такой подход не был предусмотрен законодательством, поэтому суды признавали доначисления на основе GAAR в таких случаях необоснованными и, стараясь четко следовать букве закона, не допускали применения GAAR к ненадлежащему применению СИДН[430]. В 2005 г.

---

[424] См., например: Постановление ФАС Московского округа от 26.12.2008 по делу № А40-18689/08-75-55 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей; Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 06.10.2014 по делу № А40-27810/14 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[425] См.: Определение Верховного Суда РФ № 309-КГ18-6366 от 07.09.2018 по делу № А50-16961/2017 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[426] См.: Определение Верховного Суда РФ от 01.11.2019 № 305-ЭС19-18739 по делу № А40-185141/2018 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021).

[427] См.: пункт 13 Обзора практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов, утв. Президиумом Верховного Суда РФ 12.07.2017 // Бюллетень Верховного Суда РФ. № 7. 2018.

[428] См.: Решение Арбитражного суда Красноярского края от 07.05.2021 по делу № А33-5437/2020 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.05.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[429] См: Beith R.M., Gouin-Toussaint C. Revenue Canada Round Table: Canada-US and International Issues // Corporate Management Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1994. P. 9.

[430] См.: Fredette v. The Queen, 2001 TCC 625. Текст: электронный // Канадский институт правовой информации. URL: https://canlii.ca/t/1c3m4 (дата обращения: 04.05.2020).

разд. 245 Закона «О подоходном налоге» был ретроспективно изменен таким образом[431], чтобы применение GAAR стало возможно для случаев ненадлежащего применения СИДН после вступления GAAR в силу (1988 г.).

В начале XXI в. в глобальном масштабе наблюдается усиление борьбы с недобросовестным налоговым планированием с использованием СИДН. Во-первых, государства стремятся включать особые средства противодействия уклонению от налогообложения в тексты СИДН. Например, с 1 января 2020 г. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Королевства Швеции об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы была дополнена положением, устанавливающим тест цели для предотвращения получения налоговых выгод, если их получение является основной целью (ст. 27) и положением по ограничению льгот (ст. 28)[432]. С 1 января 2020 г. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Австрийской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал была дополнена тестом цели, согласно которому налоговые выгоды по СИДН не предоставляются, если главной целью или одной из главных целей такого резидента является получение налоговой выгоды (ст. 26.2)[433].

Изменение подходов прослеживается и в Канаде. Канада довольно редко включала в тексты СИДН положения по ограничению льгот, обосновывая свой подход их неэффективностью[434]. Например, Канада отказывалась от применения положения по ограничению льгот в отношениях с США, которое было включено в

---

[431] См.: Bill C-33 «A second Act to implement certain provisions of the budget». Текст: электронный // Парламент Канады. URL: https://www.parl.ca/LegisInfo/en/bill/38-1/C-33 (дата обращения: 20.05.2020).

[432] См.: Протокол о внесении изменений в Конвенцию между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Швеции об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы, подписанный в г. Санкт-Петербурге 24.05.2018 // Собрание законодательства РФ. 15.07.2019. № 28. Ст. 3657.

[433] См.: Протокол о внесении изменений в Конвенцию между Правительством Российской Федерации и Правительством Австрийской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, подписанный в г. Вене 05.06.2018 // Собрание законодательства РФ. 15.07.2019. № 28. Ст. 3659.

[434] См.: Bernstein J., Durand R., Marley P. Treaty-Shopping Review // Report of Proceedings of the Sixty-Fifth Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2014. P. 1–17.

текст СИДН с США в 1995 г. по инициативе США[435]. Согласно положению по ограничению льгот, договорные выгоды могут применять «квалифицированные лица» (например, физические лица или компании, акции которых котируются на бирже) или лица, ведущие активную предпринимательскую деятельность. Однако начиная с 2010 г. Канада применяет это положение, что считается существенным пересмотром политики Канады в сфере международного налогообложения[436].

Во-вторых, рассматриваемая проблема начинает находить решение на международном уровне. По оценке ОЭСР, опубликованной в 2015 г., около 4-10% всех поступлений от налога на прибыль составляют ежегодные потери государственных бюджетов вследствие уклонения от налогообложения[437]. В связи с этим в 2013 г. на саммите в Санкт-Петербурге лидеры G20 утвердили План BEPS, подготовленный ОЭСР[438]. В 2015 г. ОЭСР выпустила объемный документ экспертно-аналитического характера, содержащий итоговые отчеты по 15 направлениям для борьбы с уклонением от налогообложения[439]. Одним из направлений Плана BEPS являлось изменение текстов СИДН. Для этого ОЭСР в рамках направления 6 Плана BEPS «Предотвращение предоставления договорных льгот в ненадлежащих обстоятельствах» предложила следующий подход[440]:

- дополнить СИДН положением, согласно которому договаривающиеся стороны при заключении СИДН намереваются предотвращать случаи неправомерного применения налоговых выгод;

---

[435] См.: Protocol Amending the Convention Between Canada and the United States of America with Respect to Taxes on Income and on Capital Done at Washington on 26 September 1980, as Amended by the Protocols Done on 14 June 1983, 28 March 1984, 17 March 1995 and 29 July 1997. Текст: электронный // Налоговое агентство Канады. URL: https://www.canada.ca/en/department-finance/programs/tax-policy/tax-treaties/country/united-states-america-protocol-2007.html (дата обращения: 26.05.2020).

[436] См.: Selby K.A. Navigating the New Bilateral Limitation-on-Benefits Rule // Canadian Tax Journal. 2009. № 57. P. 1–87.

[437] См.: OECD Secretary-General Report to the G20 finance ministers and central bank governors. Текст: электронный // ОЭСР. URL: http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-june-2019.pdf (дата обращения: 26.05.2020).

[438] См.: G20 Leaders' Declaration. Текст: электронный // G20 Information Centre. URL: http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0906-declaration.html#beps (дата обращения: 26.05.2020).

[439] См.: BEPS 2015 Final Reports. Текст: электронный // ОЭСР. URL: http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm (дата обращения: 26.05.2020).

[440] См.: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 — 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. 101 p.

- дополнить СИДН положениями по ограничению льгот;
- дополнить СИДН тестом основной цели (англ.: principle purpose test).

Реализовать предложенные ОЭСР планы на практике посредством внесения изменений в текст каждого СИДН было бы затруднительно (в мире насчитывается более 3000 СИДН[441]), поскольку требовало длительных переговоров и затянулось бы на многие годы. Для масштабного пересмотра архитектуры международного налогообложения в рамках направления 15 Плана BEPS ОЭСР предложила разработку Многосторонней Конвенции[442]. В 2015 г. Комитет по налоговым вопросам ОЭСР (англ.: OECD Committee on Fiscal Affairs) утвердил мандат на ее разработку, и для этих целей была создана группа ad hoc[443]. В ноябре 2016 г. был окончательно подготовлен проект Многосторонней Конвенции, а также пояснительная записка с комментариями к статьям Многосторонней Конвенции[444]. 7 июня 2017 г. 76 юрисдикций подписали Многостороннюю Конвенцию[445]. Многосторонняя Конвенция вступила в силу для России с 1 октября 2019 г. (начало применения с 1 января 2021 г.)[446], а для Канады — с 1 декабря 2019 г. (начало применения с 1 января 2020 г.)[447]. Преамбула Многосторонней Конвенции подчеркивает, что ее принятие обусловлено тем, что из-за агрессивного налогового планирования государства несут существенные потери.

---

[441] См.: Arnold B., Mcintyre M. International Tax Primer. 3 ed. Netherlands: Kluwer Law International, 2016. P. 3.

[442] См.: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 — 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. 54 p.

[443] См.: Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS. Текст: электронный // ОЭСР. URL: https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-15-mandate-for-development-of-multilateral-instrument.pdf (дата обращения: 26.05.2020).

[444] См.: Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. Текст: электронный // ОЭСР. URL: https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf (дата обращения: 24.02.2021).

[445] См.: Ground-breaking multilateral BEPS convention signed at OECD will close loopholes in thousands of tax treaties worldwide. Текст: электронный // ОЭСР. URL: https://www.oecd.org/tax/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loopholes.htm (дата обращения: 24.02.2021).

[446] См.: Федеральный закон от 01.05.2019 № 79-ФЗ «О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения» // Собрание законодательства РФ. 06.05.2019. № 18. Ст. 2203.

[447] См.: Bill C-82 «An Act to implement a multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting». Текст: электронный // Парламент Канады. URL: https://www.parl.ca/LegisInfo/en/bill/42-1/C-82 (дата обращения: 20.05.2020).

Ее появление ознаменовало новую веху в развитии международных налоговых отношений. И.А. Хаванова охарактеризовала Многостороннюю Конвенцию в качестве «вершины сложной конструкции межгосударственных отношений в сфере налогообложения»[448]. Российские и зарубежные исследователи иногда именуют Многостороннюю Конвенцию «Многосторонний Инструмент» (англ.: multilateral instrument)[449]. Это обусловлено тем, что основная цель Многосторонней Конвенции заключается в быстрой модификации СИДН без проведения длительных переговоров между договаривающимися сторонами: «одни переговоры, одно подписание, одна ратификация»[450]. Процедура внесения корректировок в СИДН названа термином «модификация» (англ.: modification), а не термином «изменение» (англ.: amendment), поскольку Многосторонняя Конвенция будет применяться наряду (англ.: alongside) с действующими СИДН.

Многосторонняя Конвенция включает в себя как положения, являющиеся обязательными для всех договаривающихся государств, подписавших Многостороннюю Конвенцию (Минимальный Стандарт), так и дополнительные опциональные положения, которые являются факультативными и будут применяться в отношениях между договаривающимися сторонами, только если оба государства выбрали их применение (Повышенный Стандарт).

Ключевыми требованиями Минимального Стандарта в части противодействия уклонению от налогообложения являются: (1) дополнение преамбулы СИДН целью противодействия уклонению от налогообложения и (2) дополнение текста СИДН положением, направленным против неправомерного получения выгод по СИДН. Реализация второго требования Минимального

---

[448] См.: Хаванова И.А. Международные налоговые договоры: новая многосторонняя реальность // Финансовое право. 2018. № 6. С. 28–30.

[449] См., например: Bravo N. The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties // World Tax Journal. 2016. Vol. 8. No. 3. P. 279–304.

[450] См.: Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting: Functioning under Public International Law. Текст: электронный // ОЭСР. URL: http://www.oecd.org/tax/treaties/legal-note-on-the-functioning-of-the-MLI-under-public-international-law.pdf (дата обращения: 28.05.2020).

Стандарта возможна для участников Многосторонней Конвенции одним из трех способов:

(1) выбор теста основной цели (англ.: principal purpose test), который является опцией по умолчанию, т.е. применим ко всем подписантам Многосторонней Конвенции (п. 1 ст. 7 Многосторонней Конвенции);

(2) выбор детализированного положения по ограничению льгот (англ.: detailed limitation on benefits) в совокупности с механизмами противодействия кондуитным финансовым структурам, требующего отдельного согласования между договаривающимися сторонами (соответствующие положения прямо не предусмотрены Многосторонней Конвенцией)[451];

(3) выбор комбинированного подхода, который предполагает применение либо упрощенного положения по ограничению льгот (англ.: simplified limitation on benefits) (п. 8-13 ст. 7 Многосторонней Конвенции) либо детализированного положения по ограничению льгот и теста основной цели.

Анализ выбора договаривающих сторон подтверждает, что тест основной цели станет основным механизмом реализации Минимального Стандарта Многосторонней Конвенции. Так, Канада из трех выбрала первый вариант реализации Минимального Стандарта (тест основной цели), но при этом сделала оговорку, что выбор теста основной цели является временной мерой, поскольку в будущем возможно применение детальных положений по ограничению льгот (сформулированных по итогам переговорного процесса с другими юрисдикциями). Россия остановила свой выбор на третьем варианте реализации Минимального Стандарта (упрощенное положение по ограничению льгот и тест основной цели).

[451] Поскольку выбор применения детальных положений по ограничению льгот требует двусторонних согласований, что проблематично реализовать в рамках Многосторонней Конвенции, текст Многосторонней Конвенции не содержит конкретных детальных положений по ограничению льгот. Для стран, которые выбирают применение этого положения, до его согласования на двусторонней основе временной мерой является применение теста основной цели.

Данный вариант будет применяться довольно редко, поскольку упрощенное положение выбрали около 15% подписантов Многосторонней Конвенции.

В отличие от Минимального Стандарта, являющегося обязательным для всех подписантов Многосторонней Конвенции, Повышенный Стандарт является гибким инструментом для выбора договаривающимися сторонами специальных механизмов предотвращения уклонения от налогообложения. Положения Повышенного Стандарта, как правило, представляют собой специальные правовые средства противодействия уклонению от налогообложения и не предполагают широкой дискреции налоговых органов. Из опциональных положений Повышенного Стандарта Россия выбрала следующие:

- требование к минимальному сроку участия (365 дней) для применения пониженных ставок налога у источника на дивиденды;
- правило по налогообложению доходов от отчуждения акций (долей), стоимость которых более чем на 50% представлена недвижимым имуществом, доля недвижимости в общих активах компании определяется за каждый из 365 дней, предшествующих дате реализации акций (долей);
- расширение определения агентского вида постоянного представительства; устанавливается, что зависимый агент образует постоянное представительство, если играет существенную роль в заключении договоров, а не только подписывает их от имени компании;
- сужение определения подготовительной и вспомогательной деятельности для целей определения постоянного представительства;
- ограничение по разделению строительных контрактов, длительность которых не превышает пороговых значений (6 или 12 месяцев) с целью избежания статуса постоянного представительства (Россия сделала оговорку, что это положение неприменимо для ряда СИДН с юрисдикциями, в которых ведется разведка и добыча природных ресурсов).

Канада выбрала применение требования к минимальному сроку участия (365 дней) для пониженных ставок налога у источника на дивиденды и правило по налогообложению доходов от отчуждения акций (долей), стоимость которых более чем на 50% представлена недвижимым имуществом[452].

Тест основной цели. Как отмечалось ранее, тест основной цели станет основным механизмом реализации Минимального Стандарта для противодействия различным видам ненадлежащего использования СИДН. Тест основной цели можно считать нововведением Многосторонней Конвенции несмотря на то, что ряд СИДН содержат некоторые похожие положения, поскольку ранее включение такого положения в текст СИДН скорее было исключением, нежели правилом[453].

Согласно тесту основной цели налоговый орган может отказать в применении налоговой выгоды по СИДН и доначислить налог на прибыль, если установит, что получение такой выгоды являлось одной из основных целей структуры или сделки, за исключением тех случаев, когда предоставление налоговой выгоды соответствует объекту и цели соответствующих положений СИДН (п. 1 ст. 7 Многосторонней Конвенции). Исследователи выделяют три составляющих теста основной цели: (1) правило результата (англ.: result test), которое предусматривает, что структура или сделка должны исследоваться на предмет налоговой выгоды; (2) правило цели (англ.: purpose test), которое предполагает исследование цели налогоплательщика по получению налоговой выгоды по СИДН; (3) правило объекта и цели (англ.: object and purpose test), которое предполагает исследование соответствия полученной налоговой выгоды объекту и цели соответствующих положений СИДН[454]. В качестве составляющей теста основной цели дополнительно

[452] См.: Status of List of Reservations and Notifications upon Deposit of the Instrument of Ratification // ОЭСР. URL: http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-canada-instrument-deposit.pdf (дата обращения: 22.08.2020).
[453] См.: Duff D.G. Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test — Part 1. Op. Cit. P. 638.
[454] См.: Duff D.G. Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test — Part 2 // Canadian Tax Journal. 2018. Vol. 66. No. 4. P. 967–968.

выделяется тест разумного предположения (англ.: reasonableness test)[455], характерный для стран общего права (см. § 2.1 настоящего исследования).

Среди ученых ведутся дискуссии о содержании теста основной цели, которые вызваны некоторым изменением подхода ОЭСР по сравнению с ранее предлагавшимся толкованием в части ненадлежащего использования СИДН. Так, согласно руководящему принципу, сформулированному еще в 2003 г., выгоды по СИДН не представляются, если «главная цель» (англ.: main purpose) налогоплательщика заключается в получении налоговой выгоды (п. 61 Комментария к ст. 1 Модельной Конвенции ОЭСР). Тест основной цели содержит более широкую формулировку: он применяется, если «одна из основных целей» (англ.: one of the principal purposes) налогоплательщика — получение налоговой выгоды (п. 1 ст. 7 Многосторонней Конвенции). Кроме того, проводятся сравнения теста основной цели с национальным GAAR[456]. Для иллюстрации применения теста основной цели Комментарий к ст. 29 Модельной Конвенции ОЭСР 2017 г. (п. 180) приводит пример со сменой резидентства, когда физическое лицо меняет свое место жительства и после этого продает недвижимость. Согласно позиции ОЭСР, если одной из основных целей смены места жительства является получение налоговой выгоды по СИДН, то в налоговой выгоде может быть отказано несмотря на то, что у лица могут быть иные причины для смены места жительства, например, последующее реинвестирование доходов от отчуждения имущества.

При этом Комментарий к ст. 29 Модельной Конвенции ОЭСР 2017 г. не в полной мере раскрывает содержание теста основной цели. Исходя из буквального толкования теста основной цели некоторые исследователи полагают, что для вывода о неправомерном применении СИДН налоговым органам не нужно

---

[455] См.: Weber D. The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law // Erasmus Law Review. 2017. Vol. 10. No. 1. P. 48–59.

[456] См., например: Хаванова И.А. Диагностика налоговой выгоды в национальном и международном праве (методологические аспекты) // Налоги. 2021. № 1. С. 36–40; Nikolakakis A. A Perspective on the Principal Purpose Test // Canadian Tax Journal. 2021. Vol. 69. No. 4. P. 1251–84.

устанавливать, что получение налоговой выгоды являлось преобладающей или основной целью налогоплательщика (широкий подход)[457]. Другие считают, что при наличии разумного экономического обоснования сделки налогоплательщику не может быть отказано в налоговой выгоде по СИДН, даже если налогоплательщик также преследовал цель налоговой экономии (узкий подход)[458]. Полагаем, что именно последний подход является обоснованным. Во-первых, в Комментарии к ст. 29 Модельной Конвенции ОЭСР 2017г. (п. 181) содержится требование «основной коммерческой деятельности»[459], согласно которому, если структура или сделка связана с основной коммерческой деятельностью компании, то маловероятно, что ее основной целью будет являться недопустимое получение налоговой выгоды. Во-вторых, при наличии у сделки реальной экономической цели, отказ в налоговой выгоде будет противоречить объектам и целям СИДН.

В практическом плане наиболее сложным аспектом теста основной цели может стать применение правила объекта и цели, т.е. установление соответствия получения налоговой выгоды по СИДН целям и задачам его положений (п. 1 ст. 7 Многосторонней Конвенции). Можно привести следующий пример различий в подходах. Например, в 2007 г. налоговые органы предприняли попытку применить критерии необоснованной налоговой выгоды к операции по увеличению кипрской компанией уставного капитала в российской организации[460]. Налоговые органы полагали, что налогоплательщик специально увеличил уставный капитал для применения пониженной ставки по дивидендам, предусмотренной СИДН.

---

[457] См., например: Lang M. BEPS Action 6: Introducing an Anti-abuse Rule in Tax Treaties // Tax Notes International. Vol. 74. No. 7. 2014. P. 659–660; Broe L.D., Luts J. BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse // Intertax. Vol. 43. No. 2. 2015. P. 139; Kok R. The Principal Purpose Test in Tax Treaties Under BEPS 6 // Intertax. Vol. 44. No. 5. 2016. P. 408.

[458] См., например: Chand V. The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: An In-Depth Analysis // Intertax. 2018. Vol. 46. No. 1. P. 23.

[459] См. п. 181 Комментария к ст. 29 Модельной Конвенции ОЭСР 2017 г. «In particular, where an arrangement is inextricably linked to a core commercial activity, and its form has not been driven by considerations of obtaining a benefit, it is unlikely that its principal purpose will be considered to be to obtain that benefit».

[460] См.: Постановление ФАС Московского округа от 03.09.2007, 10.09.2007 по делу № А40-76383/06-80-286 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

Некоторые исследователи также рассматривали аналогичные действия как способ уклонения от налогообложения[461]. Суд, не согласившись с выводами налоговых органов, отметил, что внесение вклада в уставный капитал само по себе имеет деловую цель и не может рассматриваться как неправомерное применение льготы по СИДН. Схожая позиция отражена в комментарии к ст. 29 Модельной Конвенции ОЭСР 2017 г. (п. 182, Пример E): если компания увеличивает долю своего участия для соответствия критериям применения более низкой ставки налога на дивиденды, налогоплательщику не может быть отказано в налоговой выгоде, поскольку увеличение доли участия согласуется с объектом и целью СИДН.

Некоторые исследователи полагают, что именно на налогоплательщика может быть возложено более высокое бремя доказывания при применении правила объекта и цели[462]. По их мнению, налоговый орган может занимать позицию, что одна из целей налогоплательщика — получение налоговой выгоды (без дополнительного анализа нарушения объекта и цели положений СИДН), и налогоплательщику в этом случае будет необходимо доказывать, что получение выгоды соответствует целям и задачам конкретных положений СИДН. Представляется, что такой подход не позволит обеспечить равный баланс частных и публичных интересов в связи с тем, что правило объекта и цели требует прежде всего выявления публичного интереса, что должно возлагаться на публичный субъект, а также предполагает анализ внутренних документов переговорного процесса в отношении тех или иных положений СИДН, которые могут быть недоступны налогоплательщику. Особенно применение правила объекта и цели вызовет большие сложности как для налогоплательщика, так и для налоговых органов в тех странах, где ранее не использовались аналогичные тесты в рамках

[461] См.: Хаванова И.А. Налоговые соглашения России. Текст: электронный // Экономико-правовой бюллетень. 2013. № 9. 160 с. // Гарант. URL: https:// https://internet.garant.ru/ (дата обращения: 15.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.
[462] См.: Danon R.J. Op. cit. P. 42.

национальных GAAR. Например, в Канаде, в отличие от России, GAAR содержит тест злоупотребления и существует наработанная практика его применения.

Еще одним вопросом теста основной цели является определение последствий его применения и возможность реконструкции налоговой обязанности путем применения иных льгот по СИДН, если это возможно с учетом обстоятельств. На основании п. 1 ст. 7 Многосторонней Конвенции, если тест основной цели применим к структуре или сделке, то налоговая выгода не предоставляется. Определение «налоговой выгоды» в тексте Многосторонней Конвенции не приводится. Следовательно, остаются открытыми вопросы:

- определять ли налоговые последствия без учета совершенной операции либо учитывать налоговые последствия аналогично альтернативной операции, отражающей действительную экономическую суть;
- определять ли налоговые последствия на основании национального законодательства или на основании положений СИДН.

Моделирование ситуации переквалификации российскими налоговыми органами активного дохода налогоплательщика в пассивный позволяет говорить о нескольких возможных вариантах налоговых последствий, например: (1) доначисление налога у источника по ставке 20% на основании пп. 1 п. 2 ст. 284 НК РФ; (2) доначисление налога у источника по ставке 15%, если иностранное лицо, получающее доход, является прямым или косвенным акционером российской компании на основании пп. 3 п. 3 ст. 284 НК РФ; (3) доначисление налога у источника по пониженной ставке в отношении дивидендов 5-15%, если иностранное лицо, получающее доход, является прямым или косвенным акционером российской компании согласно положениям СИДН; (4) отсутствие доначисления налога у источника, если СИДН содержит положение, аналогичное ст. 21 Модельной Конвенции ОЭСР 2017 г., согласно которому другие доходы подлежат налогообложению только в стране получателя дохода.

Комментарий к ст. 29 Модельной Конвенции ОЭСР 2017 г. не дает однозначного ответа на рассматриваемый вопрос. Некоторые зарубежные исследователи полагают, что применение теста основной цели в формулировке п. 1 ст. 7 Многосторонней Конвенции означает невозможность применения иных льгот по СИДН, и налоговые последствия должны определяться согласно национальному законодательству[463]. Эта позиция обосновывается со ссылкой на п. 4 ст. 7 Многосторонней Конвенции. Согласно п. 4 ст. 7 Многосторонней Конвенции, когда лицу отказано в применении налоговой выгоды по СИДН на основании теста основной цели, это лицо может подать заявление с просьбой предоставить налоговую выгоду в компетентный орган юрисдикции, отказавшей в применении налоговой выгоды. После анализа фактов и обстоятельств дела компетентный орган может прийти к выводу, что налоговая льгота может быть предоставлена, или отклонить запрос налогоплательщика после консультации с компетентным органом другой договаривающейся стороны. Применение п. 4 ст. 7 Многосторонней Конвенции не является обязательным для подписантов Многосторонней Конвенции и возможно только по выбору договаривающихся сторон. По состоянию на 1 января 2021 г. из 95 подписантов Многосторонней Конвенции только 31 юрисдикция выбрала применение этого правила (например, Великобритания, Нидерланды, Люксембург), что свидетельствует о том, что данное положение будет применяться крайне редко. Другие исследователи не соглашаются с таким подходом и обоснованно отмечают, что альтернативные договорные льготы могут быть предоставлены, «если такие льготы доступны в рамках механизмов внутреннего права»[464]. При этом в российской правоприменительной практике до сих пор не сформировалось единого подхода по рассматриваемому вопросу. В 2018 г. в судебной практике признавалась возможность реконструкции налоговых

[463] См.: Lang M. Op. cit. P. 657.
[464] См.: Chand V. Op. cit. P. 40.

последствий на основании альтернативных положений СИДН[465], однако в 2021 г. можно наблюдать тенденцию отказа от ранее сложившейся практики[466].

Открытым также является вопрос соотношения международного теста основной цели и национального GAAR. Этот вопрос в настоящий момент активно исследуется в Канаде[467]. В большинстве исследований канадские ученые проводят сопоставление теста основной цели и GAAR и приходят к выводу о наличии существенных отличий. Во-первых, тест основной цели применяется, если «одной из основных целей» (англ.: one of the principal purposes) сделки является получение налоговой выгоды, а применение GAAR в Канаде возможно, если целью сделки «преимущественно» (англ.: primarily) является получение налоговой выгоды. Во-вторых, различаются последствия применения теста основной цели и GAAR. Согласно Многосторонней Конвенции налогоплательщику может быть отказано в налоговой выгоде в полном объеме, т.е. механизм налоговой реконструкции не применяется, в то время как GAAR в Канаде предусматривает такую возможность. В 2017 г. CRA провела круглый стол, где была высказана позиция, что международный тест основной цели и GAAR могут применяться одновременно в качестве альтернативных правовых средств[468]. Представитель Министерства финансов Канады предположил, что в отношении трансграничных операций сначала будет исследоваться тест основной цели, а потом GAAR[469].

---

[465] См., например: Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 05.12.2018 по делу № А11-9880/2016 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[466] См., например: Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 09.12.2021 по делу № А33-5437/2020 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[467] См., например: Duff D.G. Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test — Part 1. Op. cit. P. 619–677; Duff D.G. Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test — Part 2. Op. cit. P. 947–1011; Whitmore N., Strychun O. Canadian Inbound Investment after the MLI // Canadian Tax Journal. 2019. Vol. 67. No. 3. P. 859.

[468] См.: 21 November 2017 CTF Roundtable Q. 8, 2017-0724151C6 — Principal Purpose Test // Tax Interpretations. URL: https://taxinterpretations.com/cra/severed-letters/2017-0724151c6 (дата обращения: 08.08.2020); Charette S., Prud'Homme S., Canada Revenue Agency Round Table // Report of the Proceedings of the 69th Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2018. P. 16–17.

[469] См.: Armstrong N. Summaries of 14 May 2019 IFA Conference — Stephanie Smith on MLI — GAAR and PPT under Treaties — MLI // Tax Interpretations. URL: https://taxinterpretations.com/content/528872 (дата обращения: 21.08.2020).

Несмотря на то, что тест основной цели является международным консенсусом, его формулировки оставляют ряд открытых вопросов. Возможны различные варианты его толкования на национальном уровне, что может создать новые проблемы для налогоплательщиков, осуществляющих трансграничные операции. Например, для обеспечения правовой определенности применения теста основной цели в Канаде планируется проводить специальный вертикальный контроль. В 2019 г. CRA заявило о создании с Комитета по предотвращению неправомерного применения СИДН (англ.: Treaty Abuse Prevention Committee) в преддверии вступления в силу Многосторонней Конвенции[470]. Планируется, что основная цель его деятельности будет заключаться в подготовке рекомендаций по применению теста основной цели. Предполагается, что он будет включать представителей CRA, Министерства финансов Канады и Министерства юстиции Канады. Представляется, что работа такого комитета может решить только локальную проблему правовой определенности при применении теста основной цели, но не позволит обеспечить его единое применение другими договаривающимися сторонами.

Таким образом, по итогам приведенного выше анализа можно прийти к следующим выводам. С начала XXI в. цель противодействия ненадлежащему применению СИДН начинает приобретать самостоятельное значение наравне с целью устранения двойного налогообложения. Исторически СИДН могли устанавливать некоторые правовые средства противодействия ненадлежащему применению договорных налоговых выгод (например, правило по ограничению льгот, правило о налогообложении дохода, тест цели и др.), но в целом их нельзя признать особо распространенными для СИДН (за исключением концепции бенефициарного собственника). Как правило, для противодействия ненадлежащему

[470] См.: Armstrong N. Summary of 3 December 2019 CTF Roundtable // Tax Interpretations. URL: https://taxinterpretations.com/content/535305 (дата обращения: 30.05.2020).

применению СИДН налоговые органы России и Канады в основном применяют национальные GAAR, и такой подход сохраняется на текущий момент. При этом стоит отметить, что в Канаде наблюдается повышенное внимание к обеспечению принципа правовой определенности в сфере правового регулирования налогообложения. В частности, возможность применения GAAR к ненадлежащему применению СИДН прямо предусмотрена налоговым законодательством. До момента законодательного закрепления такого положения канадские суды отказывались применять GAAR к случаям ненадлежащего применения СИДН, руководствуясь отсутствием соответствующей нормы национального законодательства. В России применение GAAR к случаям ненадлежащего применения СИДН прямо не предусмотрено законодательством, но признается правомерным правоприменительной практикой.

Новую веху в развитии международных налоговых отношений в части противодействия уклонению от налогообложения ознаменовало подписание Многосторонней Конвенции. Ее главным нововведением для противодействия ненадлежащему применению СИДН можно назвать тест основной цели (англ.: principle purpose test), который с подписанием Многосторонней Конвенции был включен в большинство заключенных СИДН. По своей сути тест основной цели является общим средством противодействия ненадлежащему применению СИДН: налоговый орган может отказать в применении налоговой выгоды по СИДН и доначислить налог на прибыль, если установит, что получение такой выгоды являлось одной из основных целей структуры или сделки, за исключением тех случаев, когда предоставление налоговой выгоды соответствует объекту и цели соответствующих положений СИДН (п. 1 ст. 7 Многосторонней Конвенции). При этом проведенный анализ показывает, что имеется ряд вопросов в части толкования и применения теста основной цели, которые не нашли разрешения ни в Многосторонней Конвенции, ни в рекомендательных документах ОЭСР. С учетом

того, что тест основной цели получил широкое распространение, ожидается, что его применение может усугубить проблему правовой неопределенности в контексте международного налогообложения и привести к увеличению налоговых споров, что потребует применения вненациональных механизмов разрешения споров (взаимосогласительных процедур и арбитража). Как отмечалось (на примере Канады и России), подходы к GAAR на национальном уровне могут существенно различаться, что также может повлиять на толкование теста основной цели.

Представляется, что в целях повышения правовой определенности применения теста основной цели должны найти разрешение следующие вопросы: (1) будет ли операция налогоплательщика считаться правомерной с точки зрения Многосторонней Конвенции, если налогоплательщик в том числе преследовал цель налоговой экономии, но его операция имеет разумное экономическое обоснование и связана с его основной коммерческой деятельностью; (2) возлагается ли на налоговый орган бремя доказывания того факта, что операция налогоплательщика нарушает цели и задачи конкретных положений СИДН; (3) возможно ли осуществлять налоговую реконструкцию с целью определения действительной налоговой обязанности аналогично альтернативной операции, отражающей действительную экономическую суть, и определять налоговые последствия на основании альтернативных положений СИДН. Представляется, что положительные ответы на эти вопросы позволят международно-правовому регулированию развиваться в парадигме обеспечения баланса частного и публичного интереса. Но указанная проблема не может решаться сугубо на национальном уровне (как, например, в Канаде, где было принято решение о создании специального комитета по анализу применения теста основной цели). Тест основной цели требует международного юридического наполнения, что означает необходимость дополнительной разработки унифицированных международных правил и

подходов, обеспечивающих единое толкование теста основной цели всеми юрисдикциями, подписавшими Многостороннюю Конвенцию.

Глава 3. Правореализующие средства противодействия уклонению от налогообложения

§ 3.1. Правореализующие средства противодействия уклонению от налогообложения на национальном уровне

Правоустанавливающие правовые средства противодействия уклонению от налогообложения не могут ни рассматриваться, ни применяться вне механизма их реализации. А.А. Артюх обоснованно отмечал, что «финансовые отношения государства и его граждан… крайне чувствительная сфера, где законность и доверие к публичному субъекту играют важную роль»[471]. Идея правовой определенности должна охватывать не только уровень правоустановления, но и уровень правореализационной практики. Для обеспечения правовой определенности должны быть непротиворечиво и понятно установлены права и обязанности участников налоговых правоотношений, а также механизмы реализации материально-правовых норм, в ходе правоприменения должен соблюдаться баланс публичных и частных интересов, а также единообразное применение правоустановлений участниками налоговых правоотношений.

Базу правореализующих средств противодействия уклонению от налогообложения составляют положения, регламентирующие налоговый контроль. В рамках настоящего параграфа рассматриваются лишь некоторые виды правореализующих средств противодействия уклонению от налогообложения (а именно, планирование налоговых проверок, налоговые проверки, применение GAAR, запросы документов и информации, освобождение от ответственности при самостоятельной корректировке налоговой обязанности, налоговый мониторинг, налоговые разъяснения).

---

[471] Артюх А.А. Ответственность государства за ущерб от неконституционных фискальных законов: время еще не пришло? // Налоговед. 2016. № 7. С. 38–47.

Прежде чем перейти к анализу отдельных правореализующих средств противодействия уклонению от налогообложения, стоит проанализировать подходы России и Канады к правовой регламентации налогового контроля. В России степень правовой регламентации налогового контроля является довольно высокой, что, как правило, характерно для стран романо-германской правовой семьи. Ключевые положения по налоговому контролю закреплены в НК РФ. Несмотря на законодательное регулирование, действует большое количество подзаконных актов по регулированию процедурных и процессуальных аспектов[472], ФНС России часто выпускает разъяснения по вопросам налогового контроля[473].

В налоговом законодательстве России особое внимание уделяется процедурно-процессуальной составляющей налогового контроля (т.е. реализации контрольной функции в форме установленных процедур в рамках регламентированного процесса, по итогам которого выносится индивидуальный правовой акт), поскольку применяется разрешительный тип правового регулирования: «запрещено все, кроме дозволенного». Конституционный Суд РФ неоднократно подчеркивал необходимость соблюдения принципа связанности налоговых органов законом и принципа основанности на законе деятельности органов исполнительной власти[474]. Некоторые исследователи выделяют принцип закрытого перечня форм налогового контроля[475], который означает, что налоговые органы могут действовать только в рамках форм и методов налогового контроля, установленных в НК РФ (абз. 2 п. 1 ст. 82 НК РФ).

---

[472] См., например: Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 28.10.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[473] См., например: Письмо ФНС России от 25.07.2013 № АС-4-2/13622@ «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок» (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 28.10.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей; Письмо ФНС России от 17.07.2013 № АС-4-2/12837@ «О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками» (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 28.10.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[474] См., например: Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 14-П // Собрание законодательства РФ. 26.07.2004. № 30. Ст. 3214.

[475] См., например: Брызгалин А.В. Понятие и правовые принципы налогового контроля // Налоги и финансовое право. 2008. № 5. С. 111–126.

Исходя из принципа правовой определенности, а также принципов, сформулированных Конституционным Судом РФ, процедурные и процессуальные аспекты налогового контроля должны быть максимально регламентированы, чтобы не оставлять налоговым органам и судам возможности широкого усмотрения в ходе правоприменительной деятельности. В ином случае неопределенность в процедурно-процессуальных вопросах налогового контроля может привести к подрыву доверия к закону и действиям государства, а также к нарушению свободы предпринимательской деятельности, прав участников гражданского оборота, поскольку любое государственное вмешательство, в том числе в форме налогового контроля, нарушает обычный ход работы налогоплательщика. В связи с этим необходимо наличия четкого законодательного предела вмешательства государства[476]. Однако несмотря на высокую степень регламентации налогового контроля в России, уровень доверия между субъектами налоговых правоотношений в аспекте того, насколько справедливо и эффективно происходит налоговое администрирование, в целом остается низким[477].

В Канаде с формально-догматической точки зрения степень правовой регламентации налогового контроля нельзя назвать высокой, что в целом характерно для стран англосаксонской правовой семьи. Отдельные полномочия налоговых органов в рамках налогового контроля установлены как Законом «О подоходном налоге», так и Законом «Об акцизном налоге». Дополнительно действуют подзаконные акты, которые более детально регламентируют вопросы налогового контроля, — руководства по налоговому контролю (англ.: tax audit manual), которые адресованы налоговым органам для обеспечения единообразия налогового контроля. Приняты отдельные руководства в отношении прямых

[476] Применительно к России такой подход отмечается многими исследователями. См., например: Зарипов В.М. Почему Налоговый кодекс перестал быть настольной книгой инспектора? // Закон. 2021. № 5. С. 48–53.
[477] См., например: Ядрихинский С.А. Законные интересы налогоплательщиков: проблемы теории и практики: монография / отв. ред. Е.Ю. Грачева. М.: Проспект, 2021. С. 12.

налогов (англ.: Income Tax Audit Manual)[478] и косвенных налогов (англ.: GST/HST Audit and Examination Manual)[479].

В целом отношения между налогоплательщиками и налоговыми органами в Канаде строятся на основе принципов сотрудничества и бесконфликтности во взаимоотношениях. В Канаде действует подход, согласно которому наделение исполнительных органов определенной компетенцией на основе закона корреспондирует их обязанности осуществлять полномочия в соответствии с требованием процедурной справедливости (англ.: procedural fairness)[480]. Требование процедурной справедливости должно соблюдаться для любых установленных законом полномочий. Как правило, содержание этого требования формулируется судами и не находит закрепления в налоговом законодательстве Канады. Например, согласно судебной практике одним из проявлений процедурной справедливости является невозможность пересмотра налоговоыми органами основания для доначисления налога после завершения налоговой проверки[481].

Планирование налоговых проверок. Основной формой налогового контроля в России и Канаде является налоговая проверка[482]. Для планирования налоговых проверок (применительно к России — выездных налоговых проверок) используется риск-ориентированный подход, который был утвержден в России с 2007 г.[483] и в Канаде с 2011 г.[484] Цель введения риск-ориентированного подхода —

---

[478] См.: Income Tax Audit Manual. Текст: электронный // Правительство Канады. URL: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/technical-information/compliance-manuals-policies.html (дата обращения: 31.10.2021).

[479] Текст руководства по налоговому контролю в отношении косвенных налогов официально не опубликован. Руководство подготовлено для целей внутреннего использования налоговыми органами.

[480] См.: Du Pont G., Lubetsky M. The Power to Audit Is the Power to Destroy: Judicial Supervision of the Exercise of Audit Powers // Canadian Tax Journal. 2013. Vol. 61 (supp.) P. 103–121.

[481] См.: Continental Bank of Canada v. Canada, [1998] 2 SCR 358. Текст: электронный // Канадский институт правовой информации. URL: https://canlii.ca/t/1fqr7 (дата обращения: 14.12.2021).

[482] В России основной формой налогового контроля считается выездная налоговая проверка, поскольку по результатам таких проверок обеспечиваются наибольшие дополнительные поступления в бюджет. В 2019 г. по итогам выездных налоговых проверок в бюджет поступило 195 млрд. руб., а по результатам камеральных налоговых проверок — 19,9 млрд. руб. См.: Итоги деятельности ФНС России в 2019 г. Текст: электронный // ФНС России. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/ (дата обращения: 28.10.2021).

[483] См.: Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

[484] См.: Macnaughton A., Li J. Current Tax Reading // Canadian Tax Journal. 2017. Vol. 65. No. 3. P. 831–848.

сокращение количества налоговых проверок (применительно к России — выездных налоговых проверок) и наиболее эффективное распределение ресурсов налоговых органов. Риск-ориентированный подход позволяет осуществлять более углубленный анализ деятельности именно тех налогоплательщиков, в отношении которых у налоговых органов имеются основания предполагать совершение налогового правонарушения. В Канаде и России налоговые органы ранжируют налогоплательщиков по трем уровням налогового риска (низкий, средний и высокий). Контрольные мероприятия планируется исходя из присвоенного уровня риска для конкретного налогоплательщика.

В России в отношении применения риск-ориентированного подхода в контрольной работе налоговых органов используется понятие «предпроверочный анализ»[485]. НК РФ не содержит этого понятия, не устанавливает порядок и сроки проведения предпроверочного анализа, не определяет объем прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов в ходе предпроверочного анализа. Некоторые исследователи определяют предпроверочный анализ как «комплекс мероприятий, который включает сбор, изучение и анализ информации о налогоплательщике с целью установления налоговых рисков и формирования выводов о возможных налоговых правонарушениях»[486]. Другие включают в предпроверочный анализ определение объемов мероприятий налогового контроля, а также разработку стратегии выездной налоговой проверки[487]. В Канаде не используется специального термина для мероприятий, проводимых с целью подготовки налоговой проверки.

---

[485] См., например: Приказ ФНС России от 21.03.2006 № САЭ-3-06/161@ «О создании рабочей группы по подготовке регламента проведения предпроверочного анализа для организации выездной налоговой проверки крупнейшего налогоплательщика» (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[486] См., например: Тарнопольская Д.С., Савин Д.А. Выездные налоговые проверки: что нужно знать налогоплательщику // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2014. № 5. С. 60–64.

[487] См., например: Удалов Р.В. Применение аналитических инструментов при осуществлении налогового контроля (предпроверочный анализ) // Налоги и налогообложение. 2012. № 5. С. 34.

Согласно позиции ФНС России выбор налогоплательщиков для выездных налоговых проверок должен основываться на всестороннем анализе имеющейся у налоговых органов информации, полученной как из внутренних, так и из внешних источников. В частности, к информации из внутренних источников относится информация, которую налоговые органы получили в рамках выполнения своих функции, и которая содержится в различных информационных ресурсах налоговых органов (например, ЕГРЮЛ, ЕГРИП, автоматизированной информационной системе «Налог-3», информационном ресурсе «Риски», программно-информационном комплексе «Однодневка», программном комплексе «Контроль НДС» и иных). В Канаде налоговые органы для выявления налогового риска также используют различные аналитические инструменты и программные комплексы, структурирующие информацию, имеющуюся у налоговых налогов (например, RAPID — база данных по подоходному налогу, PAYDAC — база данных по работникам налогоплательщиков и удержанным налогам, Integras — система анализа налогоплательщиков с высоким риском). Кроме того, в ходе подготовки к налоговой проверке в России и Канаде налоговые органы сравнивают данные налогоплательщика со среднеотраслевыми показателями налоговой нагрузки и рентабельности. Дополнительно в Канаде налоговые органы анализируют изменения в учетной политике налогоплательщика и сравнивают данные финансовой отчетности налогоплательщика за несколько периодов.

В обоих странах для подготовки налоговой проверки может использоваться информация из внешних источников. Например, в 2014 г. в Канаде была запущена программа налогового информирования (OTIP) с целью выявления уклонения от налогообложения[488]. Информация о случаях уклонения от налогообложения принимается от физических лиц, если потенциальный неуплаченный федеральный

[488] См.: Aiken C., Jackson A. Current Issues: Recent Measures Related to Tax Administration Including Initiatives on Avoidance and Evasion // Prairie Provinces Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2015. P. 1–10

налог (без учета пени и штрафов) превышает 100 тыс. кан. долл.[489] После оценки представленной информации осведомитель может получить вознаграждение от 5 до 15% от размера неуплаченного налога в зависимости от качества предоставленной информации, актуальности и ее ценности.

Дополнительно в Канаде выявлению налогового риска способствуют обязанности налогоплательщиков и налоговых консультантов раскрывать определенные операции. Например, в 2013 г. в Канаде была введена обязанность для налогоплательщиков и налоговых консультантов раскрывать сделки, направленные на уклонение от налогообложения (англ.: avoidance transaction)[490]. Сделка подлежит раскрытию, если выполняется два из трех критериев: (1) вознаграждение налогового консультанта основано на сумме налоговой выгоды или зависит от получения налоговой выгоды; (2) соглашение с налоговым консультантом содержит запрет на раскрытие сделки каким-либо лицам; (3) соглашение с налоговым консультантом содержит условие о том, что в случае предъявления претензий налоговых органов, налоговый консультант обязуется выплатить компенсацию налогоплательщику. Предусмотрено, что информация о раскрываемой сделке используется только для административных целей и не является основанием для применения GAAR[491].

В Канаде также существует обязанность по регистрации налоговых убежищ. Под налоговым убежищем (англ.: tax shelters) понимается любой метод инвестирования, который используется налогоплательщиками для уменьшения подлежащего уплате налога[492]. Налоговые убежища могут быть как недопустимыми с точки зрения публичных интересов, так и поощряемые CRA для

---

[489] См.: Report offshore tax cheating — Eligibility. Текст: электронный // Правительство Канады. URL: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/programs/about-canada-revenue-agency-cra/compliance/report-offshore-tax-cheating-eligibility.html (дата обращения: 01.11.2021).

[490] См.: Bill C-48 «An Act to amend the Income Tax Act, the Excise Tax Act, the Federal-Provincial Fiscal Arrangements Act, the First Nations Goods and Services Tax Act and related legislation». Текст: электронный // Парламент Канады. URL: https://www.parl.ca/LegisInfo/en/bill/41-1/C-48 (дата обращения: 01.11.2021).

[491] См.: Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.), Subsection 237.3(11).

[492] См.: Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.), Subsection 237.1 (1).

стимулирования роста экономики (например, пенсионный сберегательный план или безналоговый сберегательный счет, позволяющие отсрочить уплату подоходного налога). Налоговые консультанты, занимающиеся инвестиционными программами, должны получать регистрационный номер в CRA в отношении каждой программы, а также вести реестр участников программ. В свою очередь, участники таких программ должны указывать номер программы в своих налоговых декларациях. Получение регистрационного номера является административной процедурой, которая не подтверждает правомерность инвестиционной программы для налоговых целей.

Финансовые учреждения в Канаде также способствуют выявлению уклонения от налогообложения в ходе противодействия ОД/ФТ. Для них действует требование об информировании Канадского центра анализа финансовых операций и отчетности о международных электронных переводах средств, превышающих 10 тыс. кан. долл.[493] Через электронную систему, администрируемую этим центром, аналогичная информация также поступает CRA[494].

В России к информации из внешних источников относятся сведения, которые получены на основании законодательства РФ, международных договоров РФ, или в рамках обмена информацией с иными органами власти[495]. Изначально предпроверочный анализ в России рассматривался в более узком понимании как анализ информации, имеющейся в распоряжении налоговых органов (например, данные финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика)[496]. С 2011 г. наблюдается расширение пределов предпроверочного анализа, поскольку налоговые органы начинают широко использовать информацию из внешних

[493] См.: Proceeds of Crime (Money Laundering) and Terrorist Financing Act (S.C. 2000, c. 17). Текст: электронный // Министерство юстиций Канады. URL: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/E-14.1/index.html (дата обращения: 25.08.2020).
[494] См.: Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.), Section 244.2.
[495] См.: абзац 3 п. 3 Приказа ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@.
[496] См., например: Ильин А.Ю. Планирование контрольной работы налоговых органов с использованием информационных ресурсов // Финансовое право. 2013. № 4. С. 34–39.

источников (в частности, посредством запросов документов и информации напрямую у налогоплательщиков)[497].

Основной проблемой планирования налоговых проверок в России в настоящее время является то, что предпроверочный анализ, не предполагающий полное и всестороннее исследование деятельности налогоплательщика, используется предельно широко и фактически подменяет выездную налоговую проверку. Он проводится с использованием различных мероприятий налогового контроля, например, посредством запросов пояснений у налогоплательщика (пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ), запросов документов и информации по конкретной сделке (п. 2 ст. 93.1 НК РФ), допросов свидетелей (ст. 90 НК РФ). Так, А.В. Красюков пишет, что «фактически проверка налогоплательщика осуществляется в рамках предпроверочного анализа, а в рамках выездной налоговой проверки производится сбор доказательств уже выявленных налоговых правонарушений»[498].

В то же время НК РФ не закрепляет предпроверочный анализ как форму налогового контроля. Как правило, предпроверочный анализ основан на внутренних (официально не опубликованных документах) ФНС России[499], что фактически нарушает права налогоплательщиков из-за непубличности этих документов. Отсутствие установленных процедурных правил предпроверочного анализа с учетом его широкой распространенности может негативно отражаться на уровне правовой определенности налогового контроля в целом. Например, в отношении выездных налоговых проверок НК РФ устанавливает ограничения, такие как недопустимость (по общему правилу) проведения двух и более проверок по одним и тем же налогам за один и тот же период, а также проведения в

---

[497] См., например: Орлов М.Ю. Истребование документов в ходе налогового контроля: законодательное регулирование и практика // Реформы и право. 2012. № 3. С. 46–49.

[498] Красюков А.В. Предпроверочный анализ как новый вид налоговой проверки // Финансовое право. 2018. № 1. С. 44–46.

[499] Данные о наличии непубличных регламентов ФНС России, раскрывающих порядок проведения предпроверочного анализы были опубликованы в газете «Ведомости». См.: «Ведомости» выяснили детали непубличной системы выявления налоговых уклонистов. Текст: электронный // Газета «Ведомости». URL: https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2022/01/16/904985-nalogovih-uklonistov (дата обращения: 01.02.2022).

отношении одного налогоплательщика более двух проверок в течение календарного года. Отсутствие установленного порядка предпроверочного анализа позволяет обойти эти ограничения. Кроме того, не исключены возможные нарушения прав налогоплательщиков. Например, налогоплательщик не имеет возможности ознакомиться с результатом предпроверочного анализа (итоговым заключением налогового органа), что делает невозможным его обжалование.

Налоговые проверки. Налоговый контроль в форме налоговой проверки предполагает формирование вертикальных налоговых правоотношений, т.е. отношений, основанных на началах власти и подчинения. В России такой тип отношений предполагает высокий уровень правовой регламентации. НК РФ подробно закрепляет порядок и сроки проведения различных видов налоговых проверок, среди которых можно выделить камеральные налоговые проверки (ст. 88 НК РФ), выездные налоговые проверки (ст. 89 НК РФ), проверки рыночного уровня цен в контролируемых сделках (п. 1 ст. 105.17 НК РФ). В зависимости от вида налоговой проверки различается объем полномочий налоговых органов.

В Канаде виды налоговых проверок и порядок их проведения не находят отражения ни в Законе «О подоходном налоге», ни в Законе «Об акцизном налоге». Виды налоговых проверок выделяют только в научной литературе. Так, отмечают следующие: камеральная налоговая проверка (англ.: desk audit), выездная налоговая проверка (англ.: field audit), налоговая проверка налогоплательщиков с годовым доходом более 250 млн кан. долл. (англ.: large-case-file audit)[500], скоординированная налоговая проверка налогоплательщиков одной отрасли (англ.: industry-wide audit)[501]. Налоговое законодательство не предполагает различий в полномочиях налоговых органов в зависимости от вида налоговой проверки. Законодательно

[500] См.: Abrary N., Munoz M., Pantaleo N., Powrie D. CRA Audits of Large Corporations // Report of Proceedings of the Seventieth Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2019. P. 1–25.
[501] См.: Davaney J., Mohamed R. Filing Returns and Elections — Assessments, Reassessments and Penalties. // Prairie Provinces Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2015. P. 1–65.

установлены мероприятия налогового контроля, которые могут проводиться при различных видах налоговой проверки (например, истребование документов и информации, осмотр, выемка документов и др.).

В Канаде предусмотрена возможность заключения соглашения между CRA и налогоплательщиком по итогам налоговой проверки (англ.: audit agreement)[502]. Такое соглашение предполагает урегулирование различных налоговых вопросов на основе общего понимания фактов и применимого законодательства. Как правило, такие соглашения касаются сложных налоговых вопросов (например, деловой цели сделки, обоснованности затрат, характеристики операции для косвенных налогов и др.). Считается, что такое соглашение позволяет обеспечить налоговую определенность и более эффективное и своевременное разрешение споров. Одним из условий заключения соглашения является отказ налогоплательщика от досудебного и судебного обжалования налогового доначисления. В России не предусмотрена возможность заключения соглашения между налоговыми органами и налогоплательщиком по итогам налоговой проверки. На практике по итогам налоговых проверок налоговые органы и налогоплательщики могут неформально прийти к какой-либо договоренности относительно налоговой обязанности налогоплательщика, но без каких-либо правовых гарантий последнему.

Интересным для анализа вопросом является возможность отмены решения налогового органа по итогам налоговой проверки ввиду процедурно-процессуальных нарушений. В России данный аспект нельзя назвать полностью урегулированным, что может подрывать принцип правовой определенности. НК РФ закрепляет, что несоблюдение требований НК РФ в ходе налоговых проверок может служить основанием для отмены решения, вынесенного по итогам налоговой проверки (п. 14 ст. 101 НК РФ). В то же время НК РФ однозначно не устанавливает

[502] См.: Audit Communiqué AD-19-01 «Audit Agreement and Waiver of Objection Rights Guidelines». Текст: электронный // Налоговое агентство Канады. URL: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/technical-information/compliance-manuals-policies/audit-waiver-objection-rights.html (дата обращения: 14.12.2021).

перечень оснований, по которым решение налогового органа может быть отменено, что создает для налогоплательщика ситуацию правовой неопределенности.

На практике дискуссионным остается вопрос о возможности отмены решения налогового органа ввиду нарушения срока проведения налоговой проверки. Преимущественно судебная практика исходит из того, что нарушение сроков не может считаться настолько существенным, чтобы влиять на итог контрольных мероприятий[503]. В некоторых делах арбитражные суды признают, что нарушение сроков проведения налоговых проверок может иметь значение, если такое нарушение является недопустимо избыточным по своей продолжительности[504]. В то же время несоблюдение сроков вне зависимости от продолжительности такого нарушения негативно сказывается на равновесии интересов участников налоговых отношений.

В недостаточной мере урегулированным остается вопрос возможности отмены решения налогового органа ввиду иных процедурно-процессуальных нарушений. НК РФ устанавливает, что безусловным основанием для отмены решения налогового органа по итогам проверки является нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки. Такими существенными условиями признаются обеспечение возможности налогоплательщика (1) участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки, (2) представить объяснения. Основаниями для отмены решения налогового органа могут быть также иные (помимо существенных) нарушения процедуры, если такие нарушения привели или могли привести к принятию неправомерного решения. В то же время из-за отсутствия перечня конкретных оснований на практике возникают многочисленные судебные споры,

[503] См., например: Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 2003. № 5.
[504] См., например: Определение Верховного Суда РФ от 05.07.2021 № 307-ЭС21-2135 по делу № А21-10479/2019.

рассматривающие вопрос отмены решения налогового органа вследствие процедурно-процессуальных нарушений.

Д.В. Винницкий отмечает, что в российской судебной практике процедурно-процессуальные нарушения налоговых органов как таковые не имеют значения, если только налогоплательщик не доказал, что нарушение привело к неправильному исчислению налоговой обязанности[505]. Для целей обеспечения большей правовой определенности в части оснований для отмены решения налогового органа правоведами предлагаются различные подходы: либо законодательное расширение перечня прав налогоплательщиков, используемых в ходе налогового контроля, несоблюдение которых может приводить к отмене результатов налогового контроля[506], либо введение ответственности для налоговых органов за нарушение процедурно-процессуальных требований НК РФ[507]. Можно отметить дополнительный способ, который может быть использован налогоплательщиком для защиты своих прав и законных интересов — возмещение убытков, причиненных налоговыми органами. Конституции РФ закрепляет право на возмещение вреда, причиненного органами государственной власти (ст. 53), что также конкретизируется в п. 1 ст. 35 НК РФ в отношении налоговых органов. Однако в настоящее время на практике этот институт не работает в полной мере[508]. Кроме того, возмещение убытков является трудозатратным способом восстановления нарушенного права и может быть неэффективным (например, незаконная выемка документов или блокировка счета может фактически парализовать деятельность компании). Представляется, что наиболее эффективным механизмом в этом случае может стать судебный контроль (например, оперативный

[505] См.: Винницкий Д.В., Щекин Д.М., Султанов А.Р. Запрос документов от налогоплательщика: в поисках разумных пределов // Вестник Арбитражного суда Московского округа. 2019. № 2. С. 27–30.
[506] См., например: Козлов Н.А. Защита прав налогоплательщика в ходе налогового контроля: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2019. С. 45.
[507] См., например: Жутаев А.С. Актуальные проблемы в организации налогового контроля // Налоги. 2019. № 5. С. 19–21.
[508] См., например: Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 06.09.2021 по делу № А48-3579/2018 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 17.12.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

судебный контроль без предварительного обжалования в вышестоящем налоговом органе для быстрого восстановления нарушенного права). В Канаде налоговое законодательство в целом не предусматривает, что налогоплательщики имеют возможность оспаривать доначисления по итогам налоговой проверки (англ.: reassessment), если налоговым органом были допущены процедурно-процессуальные нарушения. В судебной практике сформировалась позиция, что Налоговый суд Канады не обладает полномочием по отмене налогового доначисления из-за процедурно-процессуальных нарушений, если оно основано на правильном применении норм материального права[509]. В то же время налогоплательщики могут воспользоваться иными механизмами при процедурно-процессуальных нарушениях налоговых органов[510]. Во-первых, в рамках гражданского судопроизводства налогоплательщик может подать иск о возмещении ущерба (англ.: action for damages). Если вопрос касается необоснованности суммы налогового доначисления, то иск будет отклонен, поскольку рассмотрение такой категории дел относится к компетенции Налогового суда Канады[511]. Во-вторых, налогоплательщик может обратиться за судебным приказом о запрете налогового доначисления (например, если налоговый орган многократно проводит проверку за один и то же налоговый период). В-третьих, если налоговый орган затягивает срок налоговой проверки, то налогоплательщик может запросить судебный приказ об обязании налогового органа совершить действие, например, произвести налоговую переоценку (англ.: writ of mandamus).

Применение GAAR. Канада стремится обеспечить единообразие в применении положений с относительно-определенным содержанием. Вопросу применения GAAR в ходе налоговых проверок уделяется большое внимание. Такой

---

[509] См.: Canada (Attorney General) v. Webster, 2003 FCA 388. Текст: электронный // Канадский институт правовой информации. URL: https://canlii.ca/t/4gt5 (дата обращения: 14.12.2021).

[510] См.: Du Pont G., Lubetsky M. Op. cit. P. 103–121; Loo R. D., Kreklewetz R. G. How Long Can the CRA Hold Your Net Tax Refund? // Tax for the Owner-Manager. 2021. Vol. 21. No. 1. P. 7–8.

[511] См.: Canada v. Roitman, 2006 FCA 266. Текст: электронный // Канадский институт правовой информации. URL: https://canlii.ca/t/1p1sw (дата обращения: 14.12.2021).

подход обусловлен тем, что налогоплательщик имеет право на последовательное применение налогового законодательства согласно Биллю о правах налогоплательщика (п. 8)[512]. В Канаде создана трехуровневая система оценки с целью ограничения возможных злоупотреблений налоговыми органами в ходе налоговых проверок. Как правило, вопрос применения GAAR рассматривается тремя инстанциями: (1) налоговой инспекцией, отвечающей за проведение налоговой проверки (англ.: tax service office); (2) центральным аппаратом CRA; (3) Комитетом GAAR (англ.: GAAR Committee)[513].

Если налоговый инспектор в ходе налоговой проверки приходит к выводу о необходимости налогового доначисления на основе GAAR, то дело передается на рассмотрение центрального аппарата CRA. Дальнейшие действия центрального аппарата CRA зависят от того, рассматривалось ли ранее Комитетом GAAR аналогичное дело со схожими обстоятельствами. Если аналогичное дело не рассматривалось, то дело передается на рассмотрение Комитета GAAR. Если ранее рассматривалось похожее дело, то решение по итогам налоговой проверки может быть утверждено центральным аппаратом CRA без передачи в Комитет GAAR. Комитет GAAR является консультативным органом для рассмотрения наиболее сложных вопросов применения GAAR. Его рекомендации не являются юридически обязательными, в то же время они имеют большое значение для правоприменительной практики, поскольку Комитет GAAR состоит из высококвалифицированных специалистов в сфере налогообложения (представителей Министерства финансов, Министерства юстиций и CRA).

Дело может быть передано в Комитет GAAR на различных этапах налоговой проверки: (1) на предварительном этапе, чтобы определить, есть ли основания для

[512] См.: Taxpayer Bill of Rights. Текст: электронный // Налоговое агентство Канады. URL: https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pub/rc4417/rc4417-12-13e.pdf (дата обращения: 31.10.2021).
[513] См.: Hewlett R., Prud'Homme S. Canada Revenue Agency Round Table // Report of Proceedings of the Sixty-Eighth Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2017. P. 1–23.

применения GAAR; (2) на этапе углубленного анализа при решении вопроса о вынесении в отношении налогоплательщика предложения по уплате налога (англ.: proposal letter); (3) на этапе вынесения решения о доначислении налога после полученных пояснений налогоплательщика (англ.: notice of reassessment)[514]. Решение о доначислении налога на основании GAAR обязательно должно утверждаться центральным аппаратом CRA или Комитетом GAAR, в то время как передача дела в Комитет GAAR на первых двух этапах является необязательной.

С начала действия ст. 54.1 НК РФ ФНС России уделяет особое внимание контролю ее применения территориальными налоговыми органами. Как отмечает Д.М. Щекин, «важнейшим результатом появления ст. 54.1 НК РФ стало стремление ФНС России рассматривать проекты актов налоговых проверок, в которых эта статья применяется»[515]. В 2019-2020 гг. представители правового управления ФНС России участвовали в судебных рассмотрениях дел по применению ст. 54.1 НК РФ. Однако такой мониторинг не является постоянным и, как правило, действует ограничено в отношении недавно принятой нормы[516].

В России механизм административного контроля за применением ст. 54.1 НК РФ или иных общих средств противодействия уклонению от налогообложения (например, в рамках СИДН) в ходе налоговых проверок в настоящее время не нашел закрепления ни в НК РФ, ни в подзаконных актах, и не является формализованным. Не исключено, что такой контроль может выборочно осуществляться в рамках внутреннего ведомственного контроля. В то же время формализация такого вида контроля могла бы способствовать обеспечению развития единообразия и последовательности применения общих средств противодействия уклонению от налогообложения в России. Такой контроль будет являться целесообразным для

[514] См.: Lawlor W.R. GAAR Challenges by Revenue Canada: An update // Report of Proceedings of Forty-Ninth Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1998. P. 2.
[515] Щекин Д.М. Баланс частных и публичных интересов и борьба с налоговыми злоупотреблениями в современной России // Закон. 2018. № 11. С. 32–43.
[516] См.: Указ Президента РФ от 20.05.2011 № 657 «О мониторинге правоприменения в Российской Федерации» // Российская газета. № 110. 25.05.2011.

наиболее сложных дел со значительными суммами налоговых доначислений, когда факт уклонения от налогообложения не столь очевиден (например, необходимо установить, имело ли место злоупотребление с целью извлечения налоговой выгоды или определить, противоречит ли преследуемая налогоплательщиком цель публичным интересам).

Запрос документов и информации. В Канаде и в России налоговые органы обладают установленными налоговым законодательством полномочиями по запросу информации и документов от налогоплательщиков. В России налоговые органы могут запрашивать документы у налогоплательщиков в ходе налоговых проверок (ст. 93 НК РФ), документы и информацию о налогоплательщике в ходе налоговых проверок у третьих лиц (п. 1 ст. 93.1 НК РФ), документы и информацию о конкретной сделке вне рамок налоговых проверок (п. 2 ст. 93.1 НК РФ).

В Канаде налоговые органы могут в любое разумное время для любых целей, связанных с исчислением налогов, проверять документы бухгалтерского и налогового учета, а также любые иные документы (разд. 231.1 Закона «О подоходном налоге», разд. 289 Закона «Об акцизном налоге»). Документы могут быть запрошены как у налогоплательщиков, так и у третьих лиц. Налоговое законодательство Канады прямо не устанавливает, что документы могут быть запрошены исключительно в рамках налоговой проверки. При этом, как правило, документы и информация запрашиваются после сообщения налогоплательщику об инициировании налоговой проверки.

В России и Канаде основным требованием, которому должен соответствовать запрос налоговых органов, является относимость документов и информации к исчислению налогов. Это требование понимается по-разному. Например, в России признается недопустимым истребование расшифровок строк бухгалтерской отчетности, поскольку они прямо не относятся к исчислению

налогов[517]. В Канаде суд признал правомерным требование отчета с указанием налоговых рисков, подготовленного аудиторской фирмой в рамках сделки по реорганизации группы, поскольку он косвенно касался налоговой обязанности налогоплательщика[518].

В то же время Верховный Суд Канады не допускает бесконтрольный сбор информации (англ.: fishing expedition) и отмечает, что запрос информации должен касаться непосредственно проверяемого налогоплательщика[519]. Для истребования информации в отношении третьих непоименованных лиц налоговые органы должны получить разрешение судьи (разд. 231.2 Закона «О подоходном налоге», п. 2 разд. 289 Закона «Об акцизном налоге»). Например, в деле *eBay Canada Ltd. v. M.N.R.* была запрошена информация у канадских компаний группы eBay в отношении продавцов, работающих через площадку eBay, и объема продаж этих продавцов[520]. В России, как правила, суды признают неправомерным запрос документов, содержащих персональные данные третьих лиц[521].

Основным неразрешенным вопросом в настоящее время в России является объем документов и информации, которые налоговые органы могут запрашивать вне рамок налоговой проверки. Исходя из буквального толкования п. 2 ст. 93.1 НК РФ вне рамок налоговой проверки может быть запрошена информация в отношении конкретной сделки при возникновении обоснованной необходимости. Предполагается, что эта норма должна применяться в исключительных случаях, а не для истребования документов по деятельности налогоплательщика за несколько

---

[517] См., например: Постановление Арбитражного суда Московского округа от 09.02.2015 по делу № А40-32972/2014 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.12.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[518] См.: Canada (National Revenue) v. Atlas Tube Canada ULC, 2018 FC 1086. Текст: электронный // Канадский институт правовой информации. URL: https://canlii.ca/t/hvxth (дата обращения: 31.10.2021).

[519] См.: James Richardson & Sons v. M.N.R. Текст: электронный // Верховный Суд Канады. URL: https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/25/index.do (дата обращения: 31.10.2021).

[520] См.: eBay Canada Ltd. v. M.N.R, 2008 FCA 348, [2010] 1 FCR 14. Текст: электронный // Канадский институт правовой информации. URL: https://canlii.ca/t/21j1p (дата обращения: 31.10.2021).

[521] См., например: Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 08.06.2020 по делу № А40-272978/2019 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.12.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

налоговых периодов, как это преимущественно происходит на практике в текущий момент. В некоторых делах суды ограничивают широкое применение п. 2 ст. 93.1 НК РФ и признают недопустимым истребование документов (информации) по деятельности налогоплательщика вне рамок налоговой проверки[522].

В Канаде дополнительным ограничением в предоставлении информации и документов налоговым органам является правило конфиденциальности документов и информации, предоставленной налогоплательщиком адвокату (англ.: solicitor-client privilege)[523]. Для применения этого правила должны соблюдаться следующие условия: (1) документы и информация предоставлены адвокату в целях получения профессионального совета; (2) документы и информация предоставлены конфиденциально без участия третьей стороны; (3) отношения сторон обусловлены профессиональным характером их взаимодействия[524]. В России налоговые органы также не вправе требовать предоставления документов и информации, полученных адвокатом в рамках оказания юридической помощи (п. 4 ст. 82 НК РФ).

Освобождение от ответственности при самостоятельной корректировке налоговой обязанности. Еще одним средством борьбы с уклонением от налогообложения является возможность самостоятельного раскрытия налогоплательщиком незадекларированного дохода без последствий в форме юридической ответственности. В России налогоплательщик может быть освобожден от ответственности за налоговое правонарушение, если он самостоятельно корректирует подлежащий уплате налог при выявлении ошибок в первоначальной налоговой декларации путем подачи уточненной налоговой декларации (п. 4 ст. 81 НК РФ). Для применения освобождения налогоплательщик

---

[522] См., например: Постановление Арбитражного суда Московского округа от 30.04.2019 по делу № А40-211149/2018 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 28.10.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей; Решение Арбитражного суда г. Москвы от 14.10.2021 по делу № А40-105384/21-116-594 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 25.12.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[523] См.: Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.), Subsection 232(2); Excise Tax Act (R.S.C., 1985, c. E-15), Subsection 293(2).

[524] См.: Virji S., Augur D. Anatomy of a Tax Dispute: Understanding the CRA Audit and Objection Process // Prairie Provinces Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2019. P. 1–47.

должен: (1) предоставить уточненную налоговую декларацию до момента, когда он узнал либо об обнаружении налоговым органом неполной уплаты налога, либо о назначении выездной налоговой проверки по конкретному налогу за определенный период; (2) до предоставления уточненной налоговой декларации уплатить недоимку и пени. При этом НК РФ не регламентирует, что является моментом обнаружения налоговым органом неполной уплаты налога. Согласно позиции ФНС России обнаружение ошибки, приводящей к занижению подлежащего уплате налога, должно подтверждаться актом налоговой проверки[525]. По мнению ФНС России, направление в адрес проверяемого налогоплательщика требования о представлении пояснений (например, по выявленным ошибкам в налоговой декларации, по противоречиям между сведениями различных документов) до составления акта проверки не свидетельствует об установлении налоговым органом неполной уплаты налога, следовательно, налогоплательщик может быть освобожден от ответственности.

С учетом того, что разъяснение ФНС России не является нормативным правовым актом, судебная практика в данном вопросе складывается не столь однозначно. Арбитражные суды признают, что для применения освобождения от ответственности по п. 4 ст. 81 НК РФ налогоплательщик должен самостоятельно выявить нарушение и пересчитать сумму налога до инициирования в отношении него контрольных мероприятий[526]. Исходя из указанной судебной практики, если налогоплательщик подает уточненную налоговую декларацию после того, как факт совершения правонарушения выявлен налоговыми органами и оформлен (например, в адрес налогоплательщика направлены сообщения о выявленных расхождениях или требование о предоставлении пояснений), то его действия не

[525] См.: Письмо ФНС России от 21.02.2018 № СА-4-9/3514@ (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 28.10.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.
[526] См., например: Определение Верховного Суда РФ от 27.03.2017 № 305-КГ17-1782 по делу № А40-130185/2016 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 28.10.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

могут быть признаны самостоятельным исправлением ошибок и такой налогоплательщик не освобождается от ответственности.

Кроме того, в России периодически проводится «амнистия капитала» в целях стимулирования выведения капиталов из офшоров и возвращения в Россию[527]. Для физических лиц, предоставивших специальную декларацию, раскрывающую иностранные активы, были установлены некоторые правовые гарантии (например, освобождение от ответственности за налоговые правонарушения, от уголовной ответственности). При этом несмотря на политические заявления о недопустимости привлечения к ответственности при раскрытии сведений в ходе «амнистии капитала» предоставленные гарантии могут быть поставлены под сомнение[528], что нарушает принцип правовой определенности.

В Канаде также с 70-х гг. XX в. действует программа добровольного раскрытия информации (VDP)[529], предоставляющая налогоплательщикам возможность исправить в налоговой декларации неточную или неполную информацию, либо отразить информацию, о которой ранее не было заявлено, при этом избежать негативных последствий (пени, штрафа). Правовой основой VPD является п. 3.1 разд. 220 Закона «О подоходном налоге» и разд. 281.1. Закона «Об акцизном налоге». Механизм действия VDP описан в документах CRA[530].

С 1 марта 2018 г. в Канаде действует два режима VPD: общий и ограниченный[531]. Согласно общему режиму налогоплательщику предоставляется

---

[527] См.: Федеральный закон от 08.06.2015 № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 15.06.2015. № 24. Ст. 3367.

[528] См.: Пастухов И., Головко Л., Есаков Г., Гусев А., Бурковская В., Труфанов А. Дело В. Израйлита: полная амнистия // Закон. 2019. № 11. С. 31–38.

[529] См.: Friedman M. Voluntary Disclosures — Navigating a Program in Transition // Ontario Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2016. P. 3.

[530] См.: Information Circular № IC00-1R6 (действует в отношении подоходного налога). Текст: электронный // Налоговое агентство Канады. URL: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/ic00-1.html (дата обращения: 03.11.2021); Memorandum № 16-5 (действует в отношении косвенных налогов). Текст: электронный // Налоговое агентство Канады. URL: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/16-5.html (дата обращения: 03.11.2021).

[531] См.: Doucette S.A. Make Voluntary Disclosures Before March 2018 // Canadian Tax Focus. 2018. Vol. 8. No. 1. P. 5–6.

возможность получить освобождение от штрафов, пени (полностью или частично), а также гарантию защиты от уголовного преследования. В рамках ограниченного режима налогоплательщику может быть предоставлена только гарантия защиты от уголовного преследования. Применение того или иного режима определяется CRA в каждом конкретном случае с учетом следующих факторов: использование офшорных структур, сумма и период неуплаты налога, инициирование CRA кампании по выявлению неплательщиков в определенном секторе экономике. Также ограниченный режим применяется для компании с доходом, превышающим 250 млн кан. долл., за два из последних пяти лет.

Одним из важных условий для участия в VDP является добровольное предоставление заявления на VDP. Так, заявление налогоплательщика может быть отклонено, если оно представлено после инициирования налоговой проверки либо иных мероприятий налогового контроля (например, истребования документов), а также если налоговые органы получили информацию о потенциальной причастности налогоплательщика к несоблюдению налоговых требований (например, через утечку данных офшорных компаний или OTIP). Если налоговые органы отклоняют заявление налогоплательщика, то он может запросить повторное рассмотрение в рамках административной процедуры сотрудниками CRA, не участвующими при первом рассмотрении заявления. Налогоплательщики, которые неудовлетворены результатами рассмотрения своих заявлений, могут обратиться в суд в течение 30 дней с даты получения решения по VDP.

Налоговый мониторинг. Одной из задач налоговых органов является поиск новых современных способов взаимодействия с налогоплательщиками, которые могли бы снизить риск агрессивного налогового планирования и в то же время обеспечить налоговую определенность для налогоплательщиков. В 2015 г. в России

была введена новая форма налогового контроля — налоговый мониторинг[532]. В отличие от иных форм налогового контроля налоговый мониторинг предполагает установление горизонтальных налоговых правоотношений, т.е. отношений, основанных на началах координации и сотрудничества. Участие в налоговом мониторинге освобождает налогоплательщиков от камеральных и выездных налоговых проверок (п. 1.1 ст. 88, п. 5.1 ст. 89 НК РФ). ФНС России определяет налоговый мониторинг как способ расширенного информационного взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками[533]. Суть налогового мониторинга заключается в предоставлении налоговым органам данных бухгалтерского и налогового учета в онлайн-режиме.

В Канаде как таковой механизм налогового мониторинга не применяется. Некоторые авторы полагают, что формой налогового мониторинга в Канаде является возможность получения предварительного налогового заключения (англ.: advance tax ruling)[534]. Представляется, что такой вывод является не совсем корректным с учетом того, что данный институт не предполагает организацию расширенного доступа к данным бухгалтерского и налогового учета в онлайн-режиме, а лишь позволяет получить позицию CRA по вопросу налоговых последствий раскрываемой операции. В общем виде предварительное налоговое заключение можно определить как заключение по применению налогового законодательства к конкретной хозяйственной операции налогоплательщика, получаемое до совершения такой операции и признаваемое обязательным для налоговых органов и налогоплательщика. Предварительное налоговое заключение способствует повышению уверенности налогоплательщика в правомерности расчета налоговой обязанности. Если налогоплательщик действует в соответствии

---

[532] См.: Федеральный закон от 04.11.2014 № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 10.11.2014. № 45. Ст. 6158.

[533] См., например: письмо ФНС России от 27.01.2021 № СД-4-23/831@ (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 28.10.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[534] См., например: Жутяева С.А., Звягина Е.М., Рябинина Е.Ю. Мотивированное мнение налогового органа и налоговый мониторинг в России: проблемы и перспективы развития // Экономика и управление. 2016. № 6. С. 50–53.

с предварительным налоговым заключением, то налоговые органы не вправе пересматривать налоговые последствия хозяйственной операции, за исключением некоторых случаев (например, предоставление недостоверных сведений на этапе подготовки заключения). Более подробно действующий в Канаде институт предварительного налогового заключения описан далее.

В России также реализуется институт предварительного налогового заключения[535], который имеет важное значение для управления налоговыми рисками, но в рамках налогового мониторинга в форме мотивированного мнения налогового органа (ст. 105.30 НК РФ). Оно представляет собой позицию налогового органа по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты налогов. Мотивированное мнение является обязательным как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков (п. 7 ст. 105.30 НК РФ).

В науке отечественного налогового права длительное время обсуждался вопрос введения института предварительного налогового заключения, и его целесообразность признана учеными[536]. Однако реализация этого института через механизм налогового мониторинга ограничивает его действие, поскольку возможность получения мотивированного мнения предусмотрена только для участников налогового мониторинга. Число участников налогового мониторинга ограничено (209 участников в 2021 г.[537], 339 участников в 2022 г.[538]). Во-первых, участниками могут быть только компании, удовлетворяющие определенным условиям (например, доходы компании и балансовая стоимость активов должны

---

[535] Некоторые исследователи используют понятие «предварительное налоговое разъяснение». См., например: Демин А.В. Официальные разъяснения фискальных органов в контексте определенности налогообложения // Вестник Томского государственного университета. Право. 2019. № 31. С. 63–73. Представляется, что понятие «разъяснение» относится к толкованию налогового законодательства, что является частью института предварительного налогового заключения. Понятие «заключение» более точно отражает суть этого института: налоговые органы делают вывод об обоснованности применения положений налогового законодательства к фактической ситуации налогоплательщика.

[536] См., например: Гусева Т.А. Получение предварительного заключения налогового органа как способ налогового планирования // Право и экономика. 2006. № 11. С. 55–59; Шередеко Е.В., Симин В.Н. Уклонение от уплаты налогов: причины, способы и средства пресечения // Финансовое право. 2009. № 1. С. 12–19.

[537] См.: 209 компаний будут участвовать в налоговом мониторинге с 2021 года. Текст: электронный // ФНС России. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/10222192/ (дата обращения: 28.10.2021).

[538] См.: В 2022 г. к налоговому мониторингу присоединится 131 компания. Текст: электронный // ФНС России. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/11664927/ (дата обращения: 14.12.2021).

составлять не менее 1 млрд руб.). Во-вторых, налоговый мониторинг предполагает организацию информационного взаимодействия между налогоплательщиком и налоговым органом путем (1) предоставления онлайн-доступа к внутренним системам налогоплательщика, (2) формирования «витрины данных», (3) привлечения оператора электронного документооборота для передачи данных. Для налогоплательщика это означает необходимость автоматизации внутренних учетных процессов и необходимость обеспечения безопасности передачи данных, что влечет финансовые и временные затраты и может являться основанием отказа для участия в налоговом мониторинге[539].

Налоговые разъяснения. Налоговые разъяснения государственных органов, отражая позицию по тому или иному вопросу толкования, также способствуют соблюдению налогового законодательства. В то же время налоговые разъяснения помогают обеспечить единообразие в толковании и применении материальных норм различными участниками налоговых правоотношений. А.В. Демин отмечал, что важно различать текстуальную форму нормы, которая является статичной, и актуальное содержание нормы, т.е. нормативную модель, формируемую в результате практической интерпретации и применения текстуальной формы на практике[540]. Это обусловлено тем, что социальные взаимодействия, будучи объектом правового воздействия, развиваются непрерывно. Различные подходы участников налоговых отношений к толкованию положений налогового законодательства могут приводить к правовой неопределенности (например, необходимо ли в ходе налоговой проверки устанавливать конечного фактического получателя дохода или необходимо ли проводить налоговую реконструкцию). Для

[539] См., например: Четыре госкомпании не перейдут на онлайн-контроль со стороны налоговиков. Текст: электронный // Сайт информационного агентства РБК. URL: https://www.rbc.ru/economics/02/10/2019/5d8e03609a794779e51f3ac8 (дата обращения: 27.08.2020).

[540] См.: Демин А.В. К вопросу о судебном налоговом праве: современное состояние и дальнейшие перспективы // Известия вузов. Правоведение. 2012. № 3. С. 146–157.

обеспечения единообразия применения материальных норм права Минфин России и ФНС России регулярно выпускают разъяснения.

Разъяснения Минфина России и ФНС России не являются обязательными для налогоплательщиков, но позволяют ознакомиться с позицией государственных органов по толкованию налогового законодательства. Как следствие, у налогоплательщиков формируются определенные законные ожидания и возможность прогнозирования действий налоговых органов, что в целом может придавать налогоплательщику уверенность в выборе своей модели поведения. Выполнение налогоплательщиком письменного разъяснения, адресованного налогоплательщику или неопределенному кругу лиц, может являться обстоятельством, исключающими вину в совершении налогового правонарушения (пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ) и основанием освобождения от пени (п. 8 ст. 75 НК РФ). Однако в отношении таких разъяснений имеется ряд неурегулированных вопросов, которые сказываются на их роли в качестве механизма поддержания правовой определенности в сфере правового регулирования налогообложения.

Во-первых, компетенция Минфина России и ФНС России по предоставлению разъяснений по применению налогового законодательства не разграничена, на что ранее обращали внимание правоведы. Минфин России предоставляет письменные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства (п. 1 ст. 34.2 НК РФ). В свою очередь, налоговые органы наделены компетенций по информированию налогоплательщиков о налогах и сборах, правах и обязанностях участников налоговых правоотношений, а также по предоставлению форм налоговой отчетности и разъяснению порядка их заполнения (пп. 4 п. 1 ст. 32 НК РФ). Под понятием «разъяснение» можно понимать толкование налогового законодательства, а под понятием «информирование» — доведение до сведения определенной информации.

ФНС России, помимо полномочий по информированию, также обладает полномочием по предоставлению разъяснений по вопросам установленной сферы деятельности[541]. Иногда суд разграничивает полномочия ФНС России и Минфина России, отмечая, что в компетенцию последнего входит обязанность разъяснять положения налогового законодательства, а задача ФНС России заключается в информировании по вопросам применения налогового законодательства и предоставлении разъяснений по заполнению налоговой отчетности[542]. В 2015 г. Конституционный Суд РФ указал, что разъяснения ФНС России, адресованные территориальным налоговым органам, являются актами информационно-разъяснительного характера и издаются в целях обеспечения единообразного применения налогового законодательства налоговыми органами[543]. Размещение этих разъяснений на сайте ФНС России — это инструмент реализации функции по публичному информированию[544]. Таким образом, де-юре разъяснения по применению налогового законодательства может предоставлять только Минфин России. На практике ФНС России также предоставляет свою правовую позицию по применению налогового законодательства[545]. Дублирование функций Минфина России и ФНС России может создавать ситуацию правовой неопределенности, когда по одному и тому же вопросу имеются различные подходы[546].

---

[541] См.: пункт 6.3 Постановления Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // Собрание законодательства РФ. 04.10.2004. № 40. Ст. 3961.

[542] См., например: Постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 13.03.2019 по делу № А04-5977/2018 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 28.10.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[543] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 № 6-П // Российская газета. № 77. 13.04.2015.

[544] См.: Приказ ФНС России от 14.11.2012 № ММВ-7-3/845@ (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 28.10.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[545] См., например: Письмо ФНС России от 06.08.2020 № ШЮ-4-13/12599@ «Об отдельных вопросах налогообложения внутригрупповых услуг» (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 30.10.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[546] Например, согласно позиции Минфин России при добровольной уплате НДС российским покупателем по сделке с иностранным поставщиком электронных услуг, не состоящим на налоговом учете в России, российский покупатель не вправе принять к вычету уплаченные суммы НДС. Однако ФНС России полагает, что вычет НДС в такой ситуации возможен. См.: Письмо Минфина России от 24.10.2018 № 03-07-08/76139 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 07.12.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей; Письмо ФНС России от 24.04.2019 № СД-4-3/7937 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 07.12.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

Во-вторых, в отсутствии прямой нормы в НК РФ вопрос о полномочиях ФНС России и налоговых органов по разъяснению в части применения налогового законодательства может являться неоднозначным. Вопрос о полномочиях, прямо не указанных в НК РФ, потенциально может быть предметом спора. Например, первоначальная редакция части первой НК РФ предусматривала право налоговых органов предъявлять в суд иски о признании недействительными сделок и взыскании в доход государства приобретенного по таким сделкам. Позже норма была исключена из НК РФ[547]. Несмотря на то, что это право было сохранено в п. 11 ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации»[548], после исключения нормы из НК РФ в судебной практике сложились противоположные позиции о возможности налоговых органов реализовывать это право[549].

В-третьих, налоговое законодательство не определяет правовой статус разъяснений Минфина России и ФНС России. На практике сформировались два вида разъяснений с разным правовым статусом: (1) письма Минфина России или ФНС России, предоставляемые в ответ на запросы налогоплательщиков; (2) письма ФНС России, направляемые в адрес территориальных налоговых орган в рамках ведомственного подчинения.

Первый вид разъяснений не обладает обязательной юридической силой, поскольку не отвечает признакам нормативно-правового акта вне зависимости от того, предоставлены ли такие разъяснения неопределенному кругу лиц или конкретному налогоплательщику. Верховный Суд РФ зачастую отклоняет ссылки налогоплательщиков на такие разъяснения для обоснования своей позиции[550]. Кроме того, правоприменительная практика складывается противоречиво по

---

[547] См.: Федеральный закон от 09.07.1999 № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 12.07.1999. № 28. Ст. 3487.

[548] См.: Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 11.04.1991. № 15. Ст. 492.

[549] См., например: Постановление Президиума ВАС РФ от 15.03.2005 № 13885/04 // Вестник ВАС РФ. 2005. № 7.

[550] См., например: Определение Верховного Суда РФ от 20.05.2019 № 305-ЭС19-5671 по делу № А40-77286/2018 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 30.10.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

вопросу о том, могут ли такие разъяснения являться основанием для освобождения от штрафа и пени. Например, Минфин России полагает, что следование разъяснениям, которые не были предоставлены непосредственно налогоплательщику, не является основанием для освобождения от штрафа и пени[551], Президиум ВАС РФ приходил к противоположному выводу[552].

Второй вид разъяснений формально не обладает юридической силой, но в силу ведомственной субординации налоговых органов может опосредованно иметь обязательный характер для неопределенного круга налогоплательщиков[553]. Верховный Суд РФ подтвердил, что такие разъяснения «способны сформировать у налогоплательщиков соответствующие законные ожидания относительно оценки своего поведения со стороны государства как правомерного»[554]. В то же время такие разъяснения не предоставляют достаточный уровень правовой определенности для налогоплательщиков, поскольку не предполагают анализа хозяйственных операций и их налоговых последствий. Указанные обстоятельства могут исследоваться только в рамках налоговых проверок, по итогам которых налоговый орган может прийти к иным выводам, чем те, что были отражены в разъяснениях.

В Канаде уделяется большое внимание обеспечению единообразного применения материальных норм права в ходе налогового контроля. Согласно Биллю о правах налогоплательщика последний имеет право на полную, точную, понятную и своевременную информацию по применению налогового законодательства (п. 6), а также может ожидать от налоговых органов своевременного предупреждения о неправомерных налоговых схемах (п. 14). С целью управления потенциальными налоговыми рисками налогоплательщикам

---

[551] См.: Письмо Минфина России от 24.07.2019 № 03-02-08/55114 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 30.10.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.
[552] См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 30.11.2010 № ВАС-4350/10 // Вестник ВАС РФ. 2011. № 3.
[553] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 № 6-П.
[554] Определение Верховного Суда РФ от 14.11.2019 № 305-ЭС19-14421 по делу № А41-76253/2018.

предоставляется возможность получения предварительного налогового заключения (англ.: advance tax ruling). Данный институт действует в Канаде с 1970 г.[555] Предварительное налоговое заключение — это письменное заключение налоговых органов, в котором анализируется применение положений налогового законодательства в отношении предполагаемой сделки. Налоговое законодательство Канады прямо не предусматривает право налогоплательщика на получение предварительного налогового заключения, а также обязанность CRA подготовить такое заключение. Возможность получения предварительного налогового заключения оценивается CRA в качестве услуги, предоставляемой CRA по запросу налогоплательщика. Его правовой основой является информационный циркуляр, устанавливающий административную процедуру получения предварительного налогового заключения[556]. Большинство запросов о предоставлении предварительного налогового заключения связаны с вопросом о применении GAAR. Так, особой разновидностью предварительного налогового заключения является заключение по применению GAAR (англ.: GAAR ruling). Дополнительно такие заключения утверждаются Комитетом GAAR[557].

Выводы предварительного налогового заключения являются обязательным как для налогоплательщика, который руководствуется таким заключением при определении налоговых последствий, так и для налоговых органов, которые ориентируются на такое заключение при проведении налогового контроля. Лишь в некоторых случаях выводы предварительного налогового заключения могут быть пересмотрены, например, при изменении фактических обстоятельств, которые легли в основу предварительного налогового заключения; при выявлении

---

[555] См.: Adams W., Sinclair B.R. What, When, Why and How to Request an Income Tax Ruling // British Columbia Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2005 P. 1–14.

[556] См.: Tax Information Circular IC70-6R9 «Advance Income Tax Rulings and Technical Interpretations». Текст: электронный // Налоговое агентство Канады. URL: https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pub/ic70-6/ic70-6-9-19e.pdf (дата обращения: 03.11.2021).

[557] См.: Shultis R., Williamson D. The Rulings Process: Practical Problems and Possible Solutions // Report of Proceedings of Fifty-First Tax Conference. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2000. P. 14.

искажений сведений, представленных в ходе подготовки предварительного налогового заключения; при внесении изменений в налоговое законодательство; при существенном изменении подходов судов к толкованию правовых положений, на которых основано предварительное налоговое заключение.

Среди основных задач предварительного налогового заключения можно назвать следующие: обеспечение правовой определенности в отношении налогового режима предполагаемых хозяйственных операций, содействие соблюдению налогового законодательства; обеспечение единообразия применения правовых норм, снижение числа налоговых споров. Уровень правовой определенности, предлагаемый предварительным налоговым заключением, имеет особое значение для крупных корпораций (англ.: large corporation)[558]. По общему правилу, взыскание налогового доначисления откладывается до момента вынесения решения суда, если налогоплательщик инициировал судебное обжалование[559]. С крупных корпораций может быть взыскано 50% доначисления[560].

Подготовкой предварительных налоговых заключений в центральном аппарате CRA занимаются два управления: Управление по предварительным налоговым заключениям по подоходному налогу (англ.: Income Tax Rulings Directorate) и Управление по предварительным налоговым заключениям по косвенным налогам (англ.: Excise and GST/HST Rulings Directorate). За подготовку предварительного налогового заключения взимается сбор, который рассчитывается в зависимости от количества часов, затраченных налоговыми инспекторами (на

[558] Компания признается крупной корпорацией, если ее общий налогооблагаемый капитал (общая сумма ее акционерного капитала, резервов, а также займов, за вычетом определенных инвестиционных вложений) на конец налогового периода для этой компании и взаимозависимых компаний, превышает 10 млн кан. долл. См.: Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.), Subsection 225.1(8).
[559] См.: Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.), Subsection 225.1(3).
[560] См.: Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.), Subsection 225.1(7).

2021 г. за первые 10 часов взимается 104 кан. долл. за час, каждый последующий час — 161 кан. долл.)[561].

При запросе предварительного налогового заключения налогоплательщик должен раскрыть цель предполагаемой сделки и представить свою правовую позицию с указанием возникающей правовой неопределенности применительно к его сделке. Кроме того, налогоплательщик должен оценить применимость GAAR к его сделке с учетом сложившейся правоприменительной практики. CRA может отказать в вынесении предварительного налогового заключения по ряду оснований, например, если сделка с аналогичными обстоятельствами является предметом рассмотрения в ходе налоговой проверки или процедуры обжалования доначисления по итогам проверки, а также если подготовка заключения предполагает анализ иностранного права. Процедура обжалования предварительного налогового заключения отсутствует. При неисполнении такого заключения налоговые органы могут инициировать проведение налоговой проверки. Налоговая проверка также может быть инициирована с целью выявления корректности представленных сведений для подготовки заключения.

Помимо предварительных налоговых заключений, CRA по запросу налогоплательщика также выпускает налоговые разъяснения (англ. technical interpretations). Налоговое разъяснение — это письменное толкование CRA положений налогового законодательства без привязки к деятельности конкретного налогоплательщика[562]. Если предварительное налоговое заключение анализирует применение правовых норм к конкретным предполагаемым сделкам, то налоговое разъяснение предполагает анализ проблем толкования правовых норм. Канадские суды признают, что налоговые разъяснения не имеют обязательной юридической

[561] См.: Information Circular IC70-6R11 «Advance Income Tax Rulings and Technical Interpretations». Текст: электронный // Правительство Канады. URL: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/ic70-6.html (дата обращения: 29.10.2021).
[562] См.: Information Circular IC70-6R11 «Advance Income Tax Rulings and Technical Interpretations».

силы в отличие от предварительных налоговых заключений, но могут учитываться при рассмотрении конкретного дела[563]. CRA может отказать в предоставлении разъяснения, если отсутствует двусмысленность в применении правовой нормы, либо ранее CRA выпускало разъяснение по аналогичному вопросу.

Таким образом, сравнительно-правовой анализ позволяет прийти к следующим выводам. Подходы России и Канады к регламентации налогового контроля существенно отличаются: в Канаде с формальной точки зрения правовая регламентация в основном строится исходя из принципа минимализма (в части объема нормативного материала и в части его детализации), в России степень формальной правовой регламентации довольно высокая. При этом несмотря на то, что в Канаде уделяется существенно меньше внимания детальной регламентации процедурно-процессуальной составляющей, для налогоплательщиков в целом обеспечивается довольно высокий уровень правовой определенности с точки зрения ее содержательного аспекта путем стремления Канады к обеспечению корректного и единообразного применения материально-правовых норм. В частности, в Канаде действует ряд эффективных механизмов, способствующих правильному правоприменению и сокращению количества налоговых споров (например, действует трехступенчатый административный контроль применения GAAR, налогоплательщики имеют возможность получения предварительного налогового заключения, предусмотрена возможность заключения соглашения между налоговыми органами и налогоплательщиком по итогам налоговой проверки). Кроме того, в Канаде вопросы процедурно-процессуальных нарушений не рассматриваются не являются основанием для отмены решения налогового органа по итогам проверки. Возможные злоупотребления налоговых органов фактически ограничиваются правом налогоплательщика воспользоваться

[563] См.: Owen Holdings Ltd v. Canada, 1997 FCA 16702 // Канадский институт правовой информации. URL: https://www.canlii.org/en/ca/fca/doc/1997/1997canlii16702/1997canlii16702.html? (дата обращения: 21.08.2020).

различными механизмами гражданского судопроизводства. Так, налогоплательщик может подать иск о возмещении ущерба либо обратиться за судебным приказом о запрете налогового доначисления или об обязании налогового органа совершить определенное действие.

В России несмотря на признание значимости процедурно-процессуальной составляющей налогового контроля, уровень правовой определенности с точки зрения ее содержательного аспекта нельзя признать высоким. Во-первых, анализ позволил выявить различные злоупотребления налоговыми органами своих полномочий (например, путем фактической подмены выездной налоговой проверки мероприятиями предпроверочного анализа, истребование чрезмерного объема документов, включая не относящиеся к установлению налоговой обязанности). Действия налоговых органов, основанные на широком толковании положений НК РФ, ведут к необоснованному и неправомерному усилению налогового контроля, что нарушает права и законные интересы налогоплательщиков. В этих случаях наиболее обоснованным решением видится усиление судебного контроля правоприменительной деятельности налоговых органов (например, через введение оперативного судебного контроля без досудебного обжалования действий (бездействий) должностных лиц в вышестоящий налоговый орган), а также выработки высшими судебными инстанциями правовых позиций (как, например, принцип добросовестного налогового администрирования), либо обеспечения эффективной реализации права налогоплательщиков взыскивать убытки при процедурно-процессуальных нарушениях, что представляется менее предпочтительной опцией ввиду сложности доказывания причиненных убытков. Во-вторых, в России на текущий момент можно признать наличие недостаточного правового регулирования по ряду вопросов. В частности, в ходе анализа были выявлены следующие аспекты, требующие точечного законодательного урегулирования: установление единого перечня процедурно-процессуальных

нарушений, влекущих отмену решения налогового органа по итогам налоговой проверки; определение однозначных критериев для освобождения от ответственности при самостоятельной корректировке налоговой обязанности; уточнение статуса разъяснений Минфина России и ФНС России. При этом учитывая, что Россия (в отличие от Канады) признает важность детальной правовой регламентации налогового контроля, представляется, что именно соблюдение требований формального характера позволит обеспечивать необходимый баланс частного и публичного интереса. На текущий момент простое заимствование канадских административных механизмов, в основном основанных на принципах сотрудничества, с большой долей вероятности не приведет к их эффективной работе и обеспечению высокого уровня правовой определенности с учетом более низкого уровня налогового доверия в целом.

§ 3.2. Правореализующие средства противодействия уклонению от налогообложения на международном уровне

За последние годы на международном уровне начали активно развиваться различные правореализующие средства противодействия уклонению от налогообложения, что обусловлено задачей установления высоких стандартов налоговой прозрачности для обнаружения и пресечения агрессивного налогового планирования. Исторически основой международного налогового сотрудничества в этом направлении является эффективный обмен информацией по налоговым вопросам. При этом начинают появляться новые более сложные механизмы налогового контроля, например, трансграничные налоговые проверки.

В то же время на международном уровне наблюдается тенденция на формирование нового типа отношений между налогоплательщиками (как правило, крупнейшими группами компаний) и налоговыми органами, основанного не только на налоговой прозрачности, но также на сотрудничестве и доверии. В 2008 г. ОЭСР

обратила внимание на важность выстраивания с налогоплательщиками таких отношений, в которых предпочтение отдается «сотрудничеству, а не конфронтации, и они основаны больше на взаимном доверии, чем на обязательствах»[564]. Такой подход обусловил развитие инструментов анализа налоговых рисков, например, международной программы по обеспечению соблюдения налоговой дисциплины. Дальнейший анализ ограничен указанными правореализующими средствами противодействия уклонению от налогообложения.

Международный обмен информацией по налоговым вопросам. В условиях современной экономики и активного трансграничного движения капитала международный обмен информацией по налоговым вопросам приобретает особую актуальность и позволяет налоговым органам получать различные сведения, в том числе необходимые для реализации контрольной функции. Действует несколько правовых основ для международного обмена информацией по налоговым вопросам. Исторически международный обмен информацией получил развитие в рамках СИДН. Большинство действующих СИДН содержат статью, аналогичную ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР или Типовой конвенции ООН[565], которая устанавливает принципы двустороннего обмена информацией между юрисдикциями. В России действуют 84[566] СИДН, содержащих положения по обмену информацией по налоговым вопросам, в Канаде — 93[567] СИДН. Положения конкретных СИДН могут отличаться от ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР или Типовой конвенции ООН. Например, действие ст. 26 Модельной Конвенции ОЭСР 2017 г. является довольно широким и не ограничивается положениями,

---

[564] См.: Study into the Role of Tax Intermediaries. Текст: электронный // ОЭСР. URL: http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf (дата обращения: 15.03.2021).

[565] С момента появления обоих документов (проекта Модельной конвенции ОЭСР 1963 г. и Типовой конвенции ООН 1980 г.) в них была включена ст. 26, регламентирующая международный обмен информацией по налоговым вопросам, которая в последующем корректировалась. Исследователи отмечают, что положения Модельной конвенции ОЭСР и Типовой конвенции ООН, касающиеся обмена информацией, в целом являются схожими, даже в их последующих редакциях. Ключевое различие содержится в п. 2 ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР. См., например: Пекарская М. С. Международно-правовое регулирование сотрудничества государств в сфере обмена налоговой информацией: дис ... канд. юрид. наук: 12.00.10: М., 2019. С. 118.

[566] См.: Roudomanov N., Kadet A. Russian National Branch Report. // Cahiers de Droit Fiscal International. 2020. Vol. 105b. P. 753.

[567] См.: Fernando C., Rheault S. Canadian National Branch Report. // Cahiers de Droit Fiscal International. 2020. Vol. 105b. P. 214.

закрепленными в ст. 1 «Лица» и ст. 2 «Налоги, на которые распространяется соглашение». Это предполагает возможность запрашивать информацию в отношении любых налогов, в том числе не поименованных в тексте соответствующего СИДН, а также в отношении любых лиц. По некоторым СИДН обмен информацией может быть ограничен, например, возможен только в отношении налогов, на которые распространяется СИДН[568].

СИДН предполагает возможность получения различного рода информации. Например, в рамках запросов об обмене информацией на основе положений СИДН российские налоговые органы получают информацию о конечных бенефициарах, фактических обстоятельствах сделки, деятельности иностранного контрагента, численности сотрудников иностранного контрагента, взаимозависимости сторон сделки, о факте уплаты налога за рубежом, схемы владения группы.

Некоторые СИДН могут содержать положения, аналогичные п. 5 ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР 2017 г., согласно которому отказ от предоставления информации не может быть основан на том, что запрашиваемая информация находится у банка или иного финансового института, а также номинального держателя или агента. Цель положения состоит в том, чтобы национальные положения о банковской тайне или иные аналогичные положения, ограничивающие доступ к информации, не препятствовали развитию налоговой прозрачности.

На основе анализа ст. 26 Модельной конвенции ОСЭР 2017 г. можно выделить следующие принципы, которые должны соблюдаться при обмене информацией на основании положений СИДН[569]:

---

[568] См., например: п. 1 ст. 26 Конвенции между Правительством РФ и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества.

[569] См. также: Urinov V. Taxation of Foreign-Source Income of Resident Individuals: A Structural Enforcement through Automatic Exchange of Tax Information. Текст: электронный // IBFD Doctoral Series. Vol. 49. Amsterdam: IBFD, 2019. База данных Международного бюро налоговой документации. URL: https://research.ibfd.org (дата обращения: 22.09.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

- принцип предполагаемой необходимости (англ.: unforeseeable relevance): запрашиваемая информация должна быть необходима для применения СИДН или обеспечения соблюдения налогового законодательства (п. 1 ст. 26 Модельной Конвенции ОЭСР 2017 г.);
- принцип конфиденциальности: полученная информация должна считаться конфиденциальной и может быть предоставлена только уполномоченным лицам (п. 2 ст. 26 Модельной Конвенции ОЭСР 2017 г.);
- принцип субсидиарности: государство может направить запрос о предоставлении информации после исчерпания всех доступных внутренних средств для ее получения (п. 3 ст. 26 Модельной Конвенции ОЭСР 2017 г.);
- принцип обязательности: компетентный орган должен применять все возможные меры по сбору запрошенной информации, даже если такая информация не является необходимой для целей внутреннего налогообложения (п. 4 ст. 26 Модельной Конвенции ОЭСР 2017 г.);
- принцип взаимности: если запрошена определенная информация, то аналогичная информация должна быть доступна в соответствии с национальным законодательством или в ходе обычной административной практики запрашивающего государства (п. 3 ст. 26 Модельной Конвенции ОЭСР 2017 г.).

Из принципа предполагаемой необходимости вытекает дополнительное требование о недопущении бесконтрольного сбора информации (англ.: fishing expeditions), согласно которому компетентный орган может отказать в предоставлении сведений, если запрос носит широкий характер и направлен в отношении неопределенного круга лиц[570]. При несоблюдении указанных принципов и требований возможны нарушения прав налогоплательщиков.

[570] Исходя из п. 5.1 Комментария к ст. 26 Модельной Конвенции ОЭСР 2017 г. запрос информации не представляет собой бесконтрольный сбор информации только на том основании, что в запросе не указан конкретный налогоплательщик. В этом случае запрашивающее государство должно указать подробное описание группы лиц, а также конкретных фактов и обстоятельств исходя из которых сделан запрос.

Помимо СИДН, правовым инструментом в сфере обмена информацией по налоговым вопросам, являются TIEA. Такие соглашения, как правило, заключаются в том случае, когда согласование СИДН признается нецелесообразным, например, с «налоговыми убежищами»[571]. Рамочной основой для заключения таких соглашений является разработанное в 2002 г. Модельное TIEA[572], которое в 2015 г. было дополнено протоколом в целях расширения возможностей его применения для автоматического и спонтанного обмена информацией[573]. Канада заключила 24 TIEA с низконалоговыми юрисдикциями (например, Джерси, Британские Виргинские острова, Каймановы острова, Панама и иные)[574].

Принципы, которые должны соблюдаться при обмене информацией на основании TIEA, в целом схожи с принципами, вытекающими из ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР 2017 г. Однако по сравнению со ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР 2017 г. процедура обмена информацией регламентирована в Модельном TIEA более подробно. Это позволяет говорить о том, что заключение TIEA обеспечивает большую правовую определенность[575]. Например, Модельное TIEA устанавливает более подробные критерии для соблюдения принципа предполагаемой необходимости. Для подтверждения необходимости направления запроса компетентный орган запрашивающего государства должен предоставить, среди прочего, информацию о лице, в отношении которого проводится налоговая проверка; цель запроса информации (должна быть связана с исчислением налогов); подтверждение, что запрос соответствует закону и административной практике

---

[571] См.: Yaffar A., Falcao T. General Report «Exchange of information: issues, use and collaboration» // Cahiers de Droit Fiscal International. 2020. Vol. 105b. P. 25.

[572] См.: Model Agreement on Exchange of Information in Tax Matters. Текст: электронный // ОЭСР. URL: https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf (дата обращения 24.09.2021).

[573] См.: Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information under a TIEA. Текст: электронный // ОЭСР. URL: https://www.oecd.org/ctp/exchange–of–tax–information/Model–Protocol–TIEA.pdf (дата обращения 24.09.2021).

[574] См.: Tax Information Exchange Agreements. Текст: электронный // Правительство Канады. URL: https://www.canada.ca/en/department-finance/programs/tax-policy/tax-information-exchange-agreements.html (дата обращения 24.09.2021).

[575] См., также: Tax Treaty Application: Cross-Border Administrative Issues (Including Exchange of Information, Collection of Taxes, Dispute Settlement and Legal Certainty in Tax Treaty Application). Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics / Wenz M., Linn A., Brielmaier B., Langer M.; ed. M. Lang et al. Amsterdam: IBFD, 2010. P. 547–578.

запрашивающей стороны; подтверждение, что запрашиваемой стороной были использованы все возможные внутренние средства для получения информации[576].

В 2014 г. в России было утверждено типовое соглашение об обмене информацией по налоговым делам[577], которое схоже с Модельным TIEA. В 2018 г. были утверждены типовые соглашения об автоматическом обмене финансовой информацией и об автоматическом обмене страновыми отчетами[578]. Дополнительно Россия заключила ряд двусторонних межправительственных соглашений (например, о сотрудничестве и обмене информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства[579]), а также двусторонних межведомственных соглашений о сотрудничестве и обмене информацией по налоговым вопросам[580].

Еще одним важным правовым инструментом, устанавливающим основы для международного обмена информацией по налоговым вопросам, является Конвенция 1988 г.[581], к которой Россия присоединилась в 2015 г.[582], Канада — в 2014 г.[583] Конвенция 1988 г. играет большую роль в вопросах обмена информацией по налоговым вопросам, что определяет значительное число ее подписантов — 144 юрисдикции[584]. Во-первых, в отличие от текстов СИДН, изначально направленных

---

[576] См.: пункт 5 ст. 5 Модельного TIEA.

[577] См.: Постановление Правительства РФ от 14.08.2014 № 805 «О заключении соглашений об обмене информацией по налоговым делам» // Собрание законодательства РФ. 2014. № 34. Ст. 4665.

[578] См.: Постановление Правительства РФ от 21.02.2018 № 184 «О внесении изменений в Постановление Правительства Российской Федерации от 14.08.2014 № 805» // Собрание законодательства РФ от 05.03.2018. № 10. Ст. 1497.

[579] См.: Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Болгария от 02.03.2003 «О сотрудничестве и обмене информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства» // Бюллетень международных договоров. 2005. № 12. С. 58–61.

[580] См., например: Соглашение между Министерством Российской Федерации по налогам и сборам и Государственной налоговой службой Королевства Швеции оО сотрудничестве и обмене информацией по налоговым вопросам, подписанное в г. Стокгольме 18.09.2000. Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 24.09.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[581] Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам (заключена в г. Страсбурге 25.01.1988, с изм. и доп. от 27.05.2010) // Собрание законодательства РФ. 2016. № 12. Ст. 1586.

[582] См.: Федеральный закон от 04.11.2014 № 325–ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам» // Собрание законодательства РФ. 2014. № 45. Ст. 6135.

[583] См.: Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters // Canada Treaty Series. № 2014/27.

[584] См.: Jurisdictions Participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. Текст: электронный // ОЭСР. URL: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf (дата обращения: 22.09.2021).

только на реализацию обмена информацией по запросу[585], Конвенция 1988 г., помимо обмена информацией по запросу (ст. 5), прямо предусматривает автоматический обмен (ст. 6) и инициативный обмен (ст. 7). Во-вторых, в отличие от СИДН, которые могут ограничивать возможность обмена информацией конкретными налогами и лицами, Конвенция 1988 г. не ограничивает перечень налогов, в отношении которых распространяются ее положения, а также позволяет обмениваться информацией независимо от статуса налогового резидентства лица. Подписант Конвенции 1988 г. может сделать оговорки о ее распространении в отношении конкретных налогов[586]. В-третьих, положения Конвенции 1988 г. не могут быть ограничены действующими и будущими международными соглашениями[587], что призвано не допустить необоснованного ограничения правил международного обмена информацией по налоговым вопросам.

В 2014 г. ОЭСР разработала CRS MCAA[588] в ответ на призыв лидеров G20 способствовать росту прозрачности информации в отношении зарубежных финансовых счетов для целей налогообложения. Требования об автоматическом обмене информацией о финансовых счетах должны быть имплементированы в национальное законодательство для того, чтобы они стали обязательными. По данным ОЭСР, 112 юрисдикций участвуют в обмене информацией в рамках CRS MCAA[589]. CRS MCAA функционирует на принципе двусторонности. Каждый подписант выбирает перечень юрисдикций, с которыми будет производиться обмен информацией. Как правило, если оба подписанта указали друг друга в своих

---

[585] При этом Комментарий к ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР допускает комбинацию трех форм обмена информацией (по запросу, автоматический, инициативный), а также использование иных способов, таких как одновременные налоговые проверки, налоговые проверки за границей и обмен информацией по секторам экономики. См.: пункт 9 Комментария к ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР.

[586] См.: Annex A — Taxes to which the Convention would apply. Текст: электронный // ОЭСР. URL: https://rm.coe.int/CoERMPublicCommonSearchServices/DisplayDCTMContent?documentId=090000168066660b (дата обращения: 21.09.2021).

[587] См.: пункт 1 ст. 27 Конвенции 1988 г.

[588] Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Information. Текст: электронный // ОЭСР. URL: https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/ (дата обращения 22.09.2021).

[589] См.: Signatories of The Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information and Intended First Information Exchange Date. Текст: электронный // ОЭСР. URL: https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/crs-mcaa-signatories.pdf (дата обращения 13.03.2021).

списках, положения CRS MCAA вступают для них в силу. По состоянию на 1 сентября 2021 г. Россия участвует в автоматическом обмене финансовой информацией с 91 подписантом CRS MCAA[590], Канада — с 69[591].

В 2016 г. ОЭСР разработала CbCr MCAA[592]. Оно направлено на обеспечение налоговой прозрачности в вопросах определения источников доходов международных групп компаний. По данным ОЭСР, 91 юрисдикция участвует в обмене информацией в рамках CbCr MCAA[593]. CbCr MCAA функционирует на двусторонней основе по аналогии с CRS MCAA и также предполагает необходимость предоставления списка юрисдикций, с которыми будет производиться обмен страновыми отчетами. По состоянию на 1 сентября 2021 г. Россия участвует в автоматическом обмене страновыми отчетами с 71 юрисдикцией[594], Канада — с 55[595].

Дополнительно ОЭСР в рамках направления 5 «Недобросовестные налоговые практики» Плана BEPS призвала к реализации спонтанного обмена обязательными письменными разъяснениями уполномоченных налоговых органов (англ.: rulings)[596]. В частности, предполагается обмен разъяснениями по преференциальным налоговым режимам, понижающим корректировкам налогооблагаемой прибыли, постоянным представительствам, а также обмен соглашениями о ценообразовании. Правовой основой такого обмена служат положения Конвенции 1988 г. и СИДН.

---

[590] См.: Приказ ФНС России от 03.11.2020 № ЕД-7-17/788@. Текст: электронный // Государственная система правовой информации: официальный интернет-портал правовой информации. URL http://pravo.gov.ru (дата обращения: 24.09.2021).
[591] См.: Automatic Exchange Portal. Текст: электронный // ОЭСР. URL: https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/ (дата обращения: 21.09.2021).
[592] Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-By-Country Reports. Текст: электронный // ОЭСР. URL: https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf (дата обращения: 21.09.2021).
[593] См.: Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-By-Country Reports (CBC MCAA) and Signing Dates. Текст: электронный // ОЭСР. URL: https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf (дата обращения 14.03.2021).
[594] См.: Приказ ФНС России от 03.11.2020 № ЕД-7-17/789@. Текст: электронный // Государственная система правовой информации: официальный интернет-портал правовой информации. URL http://pravo.gov.ru (дата обращения 13.03.2021).
[595] См.: Activated exchange relationships for Country-by-Country reporting. Текст: электронный // ОЭСР. URL: https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-by-country-exchange-relationships.htm (дата обращения 13.03.2021).
[596] См.: Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 — 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. 79 p.

Анализ указанных документов показывает, что, как правило, при регламентации вопросов международного обмена информацией по налоговым вопросам акцент делается на эффективности и результативности этого процесса, а также на иных аспектах, связанных с достижением большей налоговой прозрачности. В частности, в международно-правовых актах устанавливаются основополагающие принципы такого обмена, закрепляются ограничения по возможности отказа в предоставлении информации, определяется круг лиц и перечень налогов, информация о которых может передаваться. Их положения распространяются только на отношения между компетентными органами.

Вместе с тем значимым аспектом обмена информацией стоит признать вопрос обеспечения прав и законных интересов лиц, которые могут быть затронуты при передаче информации в рамках международного обмена. Например, преамбула Конвенции 1988 г. подчеркивает важность защиты законных интересов налогоплательщиков в процессе обмена информацией, а также необходимость защиты конфиденциальности. В то же время Конвенция 1988 г. не предусматривает конкретных механизмов защиты частного интереса, а ссылается на права и гарантии, предоставляемые законодательством и административной практикой запрашиваемого государства (п. 1 ст. 21). На проблему недостаточности правового регулирования вопросов обеспечения прав налогоплательщиков при обмене информацией по налоговым вопросам ранее обращали внимание как российские[597], так и канадские[598] исследователи.

Анализ положений международных договоров, посвященных вопросам обмена информацией, позволяет выявить случаи, когда могут быть затронуты или нарушены права и законные интересы налогоплательщиков, что влияет на уровень

[597] См., например: Пустовалов Е.В. Обеспечение прав налогоплательщиков (владельцев информации) при осуществлении обмена налоговой информацией с иностранными государствами // Налоги. 2012. № 2. С. 30–34.
[598] См., например: Zagaris B. Transparency and Disclosure: An International Perspective // Canadian Tax Foundation. Report of Proceedings of the Seventy-first Tax Conference. 2019. P. 1–27.

правовой определенности. Во-первых, одним из основополагающих принципов обмена информацией является принцип конфиденциальности. При этом режимы конфиденциальности могут различаться в зависимости от юрисдикции. Например, согласно национальным правилам или правоприменительной практике юрисдикции, получающей информацию, доступ к информации может быть предоставлен органам власти, которые не могли бы получить доступ к этой информации в соответствии с законами юрисдикции, предоставляющей информацию. Международно-правовые акты, посвященные обмену информацией, не позволяют налогоплательщику заявить, что в конкретной юрисдикции не обеспечивается достаточный уровень конфиденциальности. Возможность предоставления налогоплательщиком таких пояснений могла бы предотвращать ситуации, когда налогоплательщику причиняется ущерб из-за нарушения режима конфиденциальности в отношении предоставленной информации.

Во-вторых, некоторые СИДН ограничивают возможность предоставления информации по запросу, если такая информация не может быть получена согласно законодательству или административной практике какой-либо из договаривающихся сторон, либо если информация содержит торговую, промышленную, предпринимательскую или профессиональную тайну[599]. Однако налоговый орган не всегда может владеть сведениями об актуальных изменениях законодательства или административной практике запрашивающей стороны, а также не обладать пониманием относительно характера запрашиваемой информации и ее статуса. В международно-правовых актах, посвященных обмену информацией, также не предусмотрена возможность участия налогоплательщика для предоставления пояснений в отношении статуса информации.

[599] См., например: подпункты b и c п. 3 ст. 26 Соглашения между РФ и Федеративной Республикой Германия от 29.05.1996 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Бюллетень международных договоров. № 5. 1998.

В-третьих, полученная информация может в последующем использоваться в иных целях, не связанных с исполнением налоговой обязанности. Для ограничения такой практики большинство СИДН, заключенных Канадой (88 из 93), включают положение, аналогичное п. 2 ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР 2017 г., которое предусматривает возможность использования полученной информации для иных целей помимо налогового администрирования[600]. В некоторых СИДН, заключенных Россией, установлены специальные ограничения[601], чтобы избежать использования информации не в налоговых целях. Однако такие положения встречаются нечасто и предусмотрены не во всех СИДН.

В российской практике сложился подход о недопустимости запрашивать информацию для использования в целях, не связанных с налогообложением (например, для дел о банкротстве)[602]. При этом встречаются попытки использовать информацию, полученную в рамках международного обмена, в случаях, прямо не предусмотренных СИДН[603]. В подобных делах суд приходил к выводу, что полученная информация не может быть использована, например, для решения вопроса о доначислении НДС, если СИДН предполагает только обмен информацией, необходимой для администрирования фискальных платежей, предусмотренных СИДН (как правило, налоги на доход и капитал).

Таким образом, одной из ключевых проблем международного обмена информацией по налоговым вопросам, приводящей к нарушению баланса частного и публичного интереса, является ограничение участия налогоплательщика в процедуре сбора и обмена информацией. Указанные выше потенциальные

---

[600] См.: Fernando C., Rheault S. Op.cit. P. 214.

[601] См., например: пункт 6 ст. 26 Соглашения между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество.

[602] См., например: Постановление Арбитражного суда Московского округа от 09.04.2019 по делу № А40-112850/2018 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 24.09.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

[603] См., например: Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.05.2009 по делу № А56-39798/2006 (официально не опубликовано). Текст: электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 24.09.2021). Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

проблемы могли бы быть устранены, в частности, путем предоставления дополнительных прав налогоплательщикам в рамках международного обмена информацией (например, право быть информированным налоговыми органами при получении запроса компетентного органа иностранного государства, право предоставления пояснений, право обжалования процедур обмена налоговой информацией). Однако данной проблеме не уделяется должного внимания не только в международно-правовых актах, но и в национальном законодательстве.

Трансграничные налоговые проверки. Сложные модели деловой активности, связанные с конвергенцией национальных экономик, приводят к систематическому сотрудничеству и взаимодействию между налоговыми органами различных юрисдикций. В частности, новой формой такого взаимодействия, нацеленного на противодействие уклонению от налогообложения и улучшение правовой определенности в трансграничном контексте, являются совместные проверки (англ.: joint audits). По подсчетам исследователей всего в мире было проведено более 200 совместных проверок[604].

Впервые на международном многостороннем уровне (в рамках международных межправительственных организаций) концепция совместных проверок нашла свое отражение в Докладе 2010 г.[605], а также в Руководстве для участников совместных проверок[606], которое подробно описывает основания для назначения таких проверок и процедуру их проведения. После анализа

[604] Данные приводятся по состоянию на август 2020 г. Большинство дел, рассмотренных в ходе совместных проверок, касаются вопросов трансфертного ценообразования, сложных реструктуризаций, внутригрупповых услуг и т.д. См.: Criclivaia D. Joint Audits — Ten Years of Experience: A Literature Review // World Tax Journal. 2020. Vol. 12. No. 3. P. 665. В отношении России отсутствуют доступные сведения об инициировании совместных проверок. Канада в 2013 г. завершила первый пилотный проект по совместным проверкам с США. Ожидается, что Канада также будет участвовать в пилотном проекте по совместным проверкам с Германией. См.: Fernando C., Rheault S. Canadian National Branch Report. // Cahiers de Droit Fiscal International. 2020. Vol. 105b. P. 224.

[605] См.: Joint Audit Report 2010. Текст: электронный // ОЭСР. URL: http://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf (дата обращения 27.03.2021).

[606] См.: Joint Audit Participants Guide 2010. Текст: электронный // ОЭСР. URL: https://www.oecd.org/ctp/administration/45988962.pdf (дата обращения 27.03.2021).

правоприменительной практики ОЭСР выпустила обновленный Доклад 2019 г.[607], который призван разъяснить вопросы, накопившиеся в течение практически десяти лет опыта проведения совместных проверок. Доклад 2019 г. содержит подробные рекомендации по порядку проведения таких проверок. Дополнительно ОЭСР подготовила пакет документов, призванный обеспечить реализацию таких проверок по единым стандартам, который включает типовое соглашение о проведении совместной проверки, форму предложения о проведении проверки, план проведения проверки и форму отчета о завершении проверки[608].

До развития концепции совместных проверок взаимодействие налоговых органов различных юрисдикций по вопросам налогового контроля на международном уровне проводилось в рамках иных инструментов, например, одновременных налоговых проверок (англ.: simultaneous tax examinations) и налоговых проверок за границей (англ.: tax examinations abroad), правовая основа которых содержится в ст. 8 и 9 Конвенции 1988 г. соответственно[609]. Одновременные налоговые проверки предполагают, что налоговые органы двух или более юрисдикций договариваются о проведении налоговых проверок на территории каждой юрисдикции одновременно и независимо для последующего обмена необходимой информацией. Налоговые проверки за границей означают, что представители иностранного налогового органа принимают участие при проведении налоговой проверки в определенной юрисдикции. На практике указанные инструменты имеют ряд недостатков, связанных с низким уровнем

---

[607] См.: OECD Joint Audit 2019 — Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty. Текст: электронный // ОЭСР. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/joint-audit-2019-enhancing-tax-co-operation-and-improving-tax-certainty_17bfa30d-en#page1 (дата обращения 28.03.2021).

[608] См.: OECD Joint Audit 2019 — Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty. Implementation Package. Текст: электронный // ОЭСР. URL: https://www.oecd.org/tax/forum–on–tax–administration/publications–and–products/joint–audit–2019–implementation–package.pdf (дата обращения 28.03.2021).

[609] Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам (заключена в г. Страсбурге 25.01.1988) // Собрание законодательства РФ. 2016. № 12. Ст. 1586. Дополнительно ОЭСР подготовила Модельное межгосударственное соглашение о проведении одновременных налоговых проверок 1992 г. (англ.: Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations). См.: OECD Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations. Текст: электронный // ОЭСР. URL: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2666483.pdf (дата обращения 26.03.2021).

взаимодействия налоговых органов, что являлось одной из предпосылок для развития новой формы налогового контроля — совместных проверок.

В соответствии с Докладом 2019 г. под совместной проверкой понимается объединение усилий налоговых органов двух или более юрисдикций в общих интересах для исследования операций одного или нескольких взаимозависимых лиц (как юридических, так и физических лиц), участвующих в трансграничной деятельности[610]. Совместная проверка предполагает, что налоговые органы действуют на основе предварительной договоренности и скоординировано, обеспечивая высокий уровень вовлеченности в процесс, включая присутствие представителей налогового органа другой юрисдикции.

ОЭСР среди прочего рекомендует проведение совместной проверки в следующих случаях: (1) проведение налоговой проверки в рамках одной юрисдикции является недостаточным для получения полной информации об операциях налогоплательщика; (2) существует вероятность, что итог проведения налоговой проверки в рамках одной юрисдикции может привести к двойному налогообложению; (3) схожие обстоятельства являются предметом рассмотрения взаимосогласительной процедуры[611].

Развитие концепции совместных проверок можно оценивать не только как важный шаг в борьбе с уклонением от налогообложения, когда налоговые органы имеют возможность оперативно получить полную информацию о налогоплательщике и его трансграничных бизнес-процессах, но и как способ достижения правовой определенности[612]. Во-первых, совместные проверки могут способствовать успешному разрешению потенциального налогового спора на ранней стадии и сокращению числа взаимосогласительных процедур. Во-вторых, в

---

[610] См.: пункт 38 Доклада 2019 г.

[611] См.: пункт 135 Доклада 2019 г.

[612] В частности, ОЭСР в Руководстве 2019 г., а также в Совместном докладе ОЭСР/МВФ для лидеров G20 «О налоговой определенности», подчеркивает, что совместные проверки налоговых органов нацелены именно на повышение налоговой определенности.

ходе совместной проверки налоговые органы могут исключить различное понимание фактических обстоятельств, что в дальнейшем может ускорить потенциальное разрешение споров (если во время совместной проверки налоговые органы не придут к единому выводу о налоговой обязанности налогоплательщика).

На текущий момент одной из ключевых проблем совместных проверок является отсутствие достаточной правовой базы, на основе которой могут проводиться такие проверки. Концепция совместных проверок не находит юридического закрепления. На международном уровне ее правовой основой могут быть положения международных соглашений (в частности, положения СИДН, аналогичные ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР 2017 г.[613] или положения, аналогичные ст. 6 Модельного соглашения ОЭСР об обмене информацией в налоговой сфере). Однако процедура проведения совместных проверок не находит какого-либо закрепления. Пока остаются неурегулированными такие аспекты, как правовое положение представителей иностранного налогового органа, их роль и полномочия при проведении совместной проверки, порядок проведения совместной проверки. В ряде случаев юрисдикции договариваются о процедурных правилах проведения совместных проверок при реализации пилотных проектов[614].

Некоторые аспекты проведения совместных проверок могут регулироваться национальным законодательством. Так, в 2017 г. ст. 82 НК РФ была дополнена новым п. 6, который указывает на возможность участия компетентного органа иностранного государства в налоговой проверке при направлении запроса в соответствии с СИДН[615]. Также ФНС России выпустила подзаконный акт, главным

---

[613] В комментарии к ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР 2017 г. указано, что формы международного обмена информацией не ограничены теми, которые указаны в ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР 2017 г. и могут также включать в себя одновременные налоговые проверки и налоговые проверки за границей. Представители иностранных органов в ходе налоговой проверки могут играть активную роль (например, проводить допросы, исследовать документы налогового учета и т.д.). См.: п. 9.1 Комментария к ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР 2017 г.

[614] См.: пункт 86 Доклада 2019 г.

[615] Федеральный закон от 27.11.2017 № 340–ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний» // Собрание законодательства РФ. 2017. № 49. Ст. 7312.

образом регулирующий процедурные вопросы рассмотрения запросов иностранных компетентных органов об участии в налоговой проверке, но не содержащий какой-либо детализации порядка ее проведения[616].

Необходимо отметить, что различное национальное регулирование порядка проведения налоговых проверок в каждой отдельной юрисдикции может существенно затруднить проведение совместных проверок. В частности, не все государства допускают реализацию активных полномочий представителей иностранного налогового органа (например, в форме проведения допроса или исследования документов). Так, из-за существующих различий в правовом регулировании Доклад 2019 г. в отличие от Доклада 2010 г. признает невозможность образования единой команды инспекторов и отмечает, что представители налоговых органов могут иметь разные функции и полномочия, но в ходе совместной проверки должны распределять задачи и действовать согласованно для целей наибольшей эффективности. В некоторых случаях проведение совместной проверки в целом может оказаться невозможным, например, из-за различных подходов к срокам исковой давности[617].

Кроме того, отсутствие единой правовой базы по проведению совместных проверок также приводит к тому, что составление единого акта по итогам такой проверки является или невозможным, или нецелесообразным, поскольку такой документ не будет иметь юридической силы во всех юрисдикциях, участвующих в совместной проверке. В результате налоговые органы каждой юрисдикции должны составлять свой акт проверки в соответствии со своим национальным законодательством. При этом каждый участвующий налоговый орган самостоятельно оценивает налоговую обязанность налогоплательщика исходя из национального законодательства. Например, могут различаться правила касательно

[616] См.: Приказ ФНС России от 25.11.2019 № ММВ-7-13/587@. Текст: электронный // Государственная система правовой информации: официальный интернет-портал правовой информации. URL http://pravo.gov.ru (дата обращения 24.09.2021).
[617] См.: Criclivaia D. Op. cit. P. 698.

относимости и допустимости доказательств. В Канаде не может являться допустимым доказательством, полученное нелегально, за исключением ситуаций, когда сведения были нелегально получены в другой юрисдикции и переданы налоговым органам Канады в рамках обмена информацией[618]. В других юрисдикциях использование такой информации может являться недопустимым. Кроме того, из-за особенностей национального налогового права не исключено, что акты по итогам одной совместной проверки будут отражать различные выводы, что в конечном счете не способствует повышению правовой определенности.

Наличие единых правил проведения совместных проверок важно не только в целях повышения их эффективности и уменьшения числа процессуальных сложностей, но также и для защиты прав налогоплательщиков, которые в отсутствие таковых могут столкнуться со значительными сложностями в части объема и порядка предоставления запрашиваемой информации, получения доступа к материалам дела, подготовки пояснений и иных аспектов.

Международная программа по обеспечению соблюдения налоговой дисциплины. Усложнение коммерческого оборота и интернационализация экономической активности требует от налоговых органов наращивания усилий в части налогового контроля МГК и проведения большой подготовительной работы до момента инициирования налоговой проверки. Взаимодействие с МГК через механизмы взаимного сотрудничества и укрепления доверия может являться эффективным для пресечения трансграничных налоговых рисков на ранней стадии.

Одной из последних инициатив ОЭСР в этой сфере является Международная программа по обеспечению соблюдения налоговой дисциплины (ICAP). ICAP — это программа взаимодействия между налоговыми органами нескольких юрисдикций и МГК с целью оценки налоговых рисков МГК в этих

[618] См.: Canada (National Revenue) v. Stankovic, 2018 FC 462. Текст: электронный // Канадский институт правовой информации. URL: https://canlii.ca/t/hrs28 (дата обращения: 14.12.2021).

юрисдикциях[619]. ICAP проводится на основе взаимовыгодного сотрудничества между МГК и налоговыми органами. С одной стороны, посредством ICAP МГК могут рассчитывать на сохранение подхода налоговых органов к оценке их налоговой позиции на определенный период. С другой стороны, налоговые органы могут более эффективно распределять ресурсы, сосредоточив свои усилия на налогоплательщиках с высоким уровнем риска.

Цели ICAP следующие: повышение налоговой определенности для МГК, выработка налоговыми органами различных юрисдикций единых подходов в части налогообложения трансграничных операций, снижение количества налоговых споров и взаимосогласительных процедур, повышение соблюдения налогового законодательства. В числе факторов, способствовавших созданию ICAP, можно назвать стандартизацию документации по трансфертному ценообразованию, автоматический обмен страновыми отчетами, тенденцию на достижение налоговой определенности и улучшение взаимодействия между МГК и налоговыми органами, наличие практических сложностей при оценке налоговых рисков налоговыми органами в соответствии с национальным законодательством[620].

В 2018 г. был запущен первый пилотный проект ICAP, в котором приняло участие 8 юрисдикций и 5 налогоплательщиков[621]. Поскольку первый пилотный проект получил положительные отзывы от принявших участие МГК, которые отметили в качестве основного преимущества возможность наладить коммуникацию с налоговыми органами[622], Форум ОЭСР по налоговому администрированию принял решение продолжить работу и инициировал ICAP 2.0

---

[619] См.: OECD International Compliance Assurance Programme (ICAP). Текст: электронный // ОЭСР. URL: https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm (дата обращения: 24.09.2021).

[620] См.: Hein, R., Russo, R. Co–operative Compliance and the OECD's International Compliance Assurance Programme / R. Hein, R. Russo. Netherlands: Kluwer Law International. 2020. P. 27.

[621] Австралия, Канада, Италия, Япония, Нидерланды, Испания, Великобритания и США.

[622] См.: Hein R., Russo R. Op. cit. P. 28.

в марте 2019 г.[623] Участниками ICAP 2.0 стали 19 государств, включая Россию[624], и 12 налогоплательщиков. В феврале 2020 г. было анонсировано, что ICAP станет постоянным механизмом[625]. Наряду с запуском постоянной программы, ОЭСР подготовила Руководство ICAP[626]. Ожидается, что Руководство ICAP будет периодически пересматриваться с учетом практики. Ожидается, что ежегодно будет два срока для подачи заявлений на проведение ICAP (в марте и сентябре).

Особенностью ICAP является возможность взаимодействия МГК одновременно с налоговыми органами нескольких юрисдикций. ICAP проводится, если три и более налоговых администраций соглашаются участвовать в оценке налоговых рисков в рамках ICAP[627]. Наиболее эффективным ICAP будет являться для тех МГК, кто получает наибольшую часть глобальной выручки из государств-участников ICAP и готовы к открытому взаимодействию с налоговыми органами. ICAP охватывает анализ широкого спектра налоговых рисков, обусловленных международным характером деятельности. Так, в ходе ICAP исследуются вопросы трансфертного ценообразования, формирования постоянных представительств, иные риски по согласованию с налоговыми администрациями (например, налог у источника, применение льгот по СИДН).

Идея ICAP заключается в предоставлении МГК комфортного уровня налоговой определенности[628] при оценке налогового риска налоговыми органами

---

[623] См.: OECD/FTA, 2019 FTA Santiago Communique. Текст: электронный // ОЭСР. URL: https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/events/forum-on-tax-administration-communique-2019.pdf (дата обращения 28.09.2021).

[624] Россия присоединилась к международной программе соответствия требованиям налогового законодательства (ICAP). Текст: электронный // ФНС России. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/international_activities/9418463/ (дата обращения 28.09.2021).

[625] См.: Leading tax administrations release details of the ICAP multilateral tax risk assurance programme to provide early certainty for tax administrations and MNEs. Текст: электронный // ОЭСР. URL: https://www.oecd.org/ctp/administration/leading-tax-administrations-release-details-of-the-icap-multilateral-tax-risk-assurance-programme-to-provide-early-certainty-for-tax-administrations-and-mnes.htm (дата обращения 28.09.2021).

[626] См.: International Compliance Assurance Programme — Handbook for tax administrations and MNE groups. Текст: электронный // ОЭСР. URL: https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm (дата обращения 02.04.2021).

[627] См.: пункт 51 Руководства ICAP.

[628] ОЭСР выделяет три уровня налоговой определенности: (1) неопределенный; (2) комфортный; (3) определенный. По мнению ОЭСР, наиболее высокий уровень налоговой определенности достигается посредством таких двусторонних или многосторонних соглашений о ценообразовании, совместных проверок, взаимосогласительной процедуры и арбитража. См.: International Compliance Assurance Programme — Handbook for tax administrations and MNE groups. P. 9.

тех юрисдикций, где действует МГК. Речь идет именно о «комфортном» уровне определенности, поскольку ICAP не может гарантировать такой же высокой степени определенности как, например, соглашение о ценообразовании. По итогам ICAP каждый налоговый орган направляет МГК заключение с оценкой уровня рисков в соответствии с применимым национальным законодательством и подтверждением, что риски могут быть оценены как «низкие» и заявлением об отсутствии необходимости привлекать ресурсы для дальнейшего анализа этих рисков на определенный период. Уровень риска обсуждается участвующими налоговыми органами, но не согласуется, т.е. каждый налоговый орган делает собственные выводы, которые могут отличаться и не зависят от выводов других участвующих налоговых органов. Если налоговый риск оценен как низкий, нельзя полностью исключить отсутствие претензий налоговых органов, поскольку статус заключения не урегулирован в международно-правовых актах.

В некоторых случаях участие в ICAP может являться более выгодным для налогоплательщика, чем заключение соглашения о ценообразовании, предполагающим более высокий уровень налоговой определенности. Во-первых, сроки оценки рисков в рамках ICAP (от 6 до 12 месяцев) меньше, чем стандартные сроки заключения соглашений о ценообразовании (например, в Канаде средний срок для заключения двусторонних и многосторонних соглашений о ценообразовании составляет 3,5 года[629]). Во-вторых, в рамках ICAP взаимодействуют налоговые органы несколько юрисдикций, а соглашения о ценообразовании заключаются налоговыми органами двух юрисдикций.

В ходе ICAP могут быть оценены налоговые риски как прошлых, так и будущих периодов. Конкретный период, который будет включен в оценку рисков по ICAP, должен быть согласован между МГК и участвующими налоговыми

[629] См.: Advance Pricing Arrangement Program Report 2020. Текст: электронный // Налоговое агентство Канады. URL: https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/serv-info/tax/non-res/apapr2020/2020-prgm-rprt-en.pdf (дата обращения: 07.12.2021).

органами и, соответственно, может отличаться для каждой МГК. Для оценки будущих рисков ICAP может охватывать два года, следующих за периодом, в отношении которого имеется страновая отчетность (при условии неизменности хозяйственной деятельности и сделок МГК).

ICAP можно охарактеризовать как первый уникальный инструмент, который обеспечивает взаимодействие налогоплательщиков одновременно с налоговыми органами различных юрисдикций для координации процесса оценки и управления трансграничными налоговыми рисками. ICAP не только позволяет снизить уровень налоговых рисков и расходов на консультационные услуги по вопросам налогообложения для МГК, минимизировать вероятность возникновения споров с налоговыми органами в будущем, но и является инструментом, способствующим развитию трансграничной кооперации, прозрачности и доверия в налоговых вопросах между МГК и налоговыми органами[630].

Тем не менее ICAP имеет ряд недостатков. Во-первых, для МГК сохраняется риск возможного предъявления претензий по сделкам и доходам, которые являлись предметом анализа в рамках ICAP, несмотря на получение заключения с низкой оценкой риска[631]. Во-вторых, в ходе ICAP МГК должны раскрывать конфиденциальную информацию, касающуюся налоговых стратегий и вопросов ценообразования группы. Не все МГК готовы предоставить налоговым органам доступ к такого рода информации из-за различий в режимах конфиденциальности в юрисдикциях, участвующих в ICAP. В-третьих, информация, полученная налоговыми органами в ходе ICAP, может в дальнейшем использоваться налоговыми органами для проведения налоговых проверок и привлечения

[630] См.: Russo R., Martini M.H. The International Compliance Assurance Programme Reviewed: The Future of Cooperative Tax Compliance? // Bulletin for International Taxation. 2019. Vol. 73. No. 9. P. 452–463.
[631] См.: Никонова М.В. Международная программа соответствия требованиям налогового законодательства ICAP 2.0 // Налоговед. 2021. № 2. С. 34.

отдельных компаний группы к ответственности в соответствии с национальным законодательством.

Таким образом, проведенный анализ показывает, что с целью обеспечения контроля за соблюдением налогового законодательства в последние годы на международном уровне активно развиваются различные правореализующие средства противодействия уклонению от налогообложения. При этом установлено, что международно-правовое регулирование противодействия уклонению от налогообложения в основном делает акцент на эффективности этого процесса с точки зрения публичного интереса. Однако правовая регламентация не в достаточной степени покрывает вопросы, имеющие важное значение для правового положения налогоплательщиков (они либо остаются неразрешенными либо получают формальное закрепление). В связи с этим на международном уровне (преимущественно в рамках международных организаций, включая ОЭСР) необходимо обеспечить дополнительные усилия для разработки унифицированных международных правил и подходов, в частности:

- в отношении международно-правового регулирования обмена информацией по налоговым вопросов: предусмотреть возможностью участия налогоплательщика в процессе обмена информацией (например, закрепить право налогоплательщиков быть информированным при получении запроса компетентного органа иностранного государства, право предоставить пояснения, право обжаловать процедуры обмена налоговой информацией);
- в отношении международно-правового регулирования совместных проверок: закрепить единые правила проведения совместных проверок (например, унифицировать правила проведения проверки, предусмотреть возможность составления единого акта по итогам такой проверки, определить порядок относимости и допустимости доказательств).

Помимо механизмов, основанных на традиционных формах налогового контроля, на международном уровне также развиваются механизмы взаимного сотрудничества, основанные на принципе доверия, что обусловлено идей обеспечения налоговой определенности. Среди таких механизмов можно называть ICAP, способствующую пресечению налоговых рисков на ранней стадии.

Заключение

Период второй половины XX в. — начала XXI в. характеризуется появлением новых эффективных механизмов в целях борьбы с недобросовестным поведением налогоплательщиков. Уклонение от налогообложения может нести серьезные последствия для возможности государства осуществлять его функции. Однако в современных условиях важна не только эффективность и результативность противодействия агрессивному налоговому планированию, но и поддержание баланса частных и публичных интересов в этой сфере путем обеспечения принципа правовой определенности. Реализация идей правовой определенности может являться одним из условий для притока инвестиций и экономического роста. В связи с этим в рамках исследования предпринята попытка комплексного и всестороннего рассмотрения финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения в России и Канаде с точки зрения реализации принципа правовой определенности.

Изучение рассматриваемого вопроса было начато с анализа подходов России и Канады к понятию «уклонение от налогообложения». Несмотря на различия в существующих научных позициях исследователей, можно сделать вывод, что это понятие схожим образом понимается как в Канаде, так и в России. В Канаде используется два термина в отношении уклонения от налогообложения: tax evasion и tax avoidance. Первое всегда означает противоправные действия налогоплательщиков, второе — формально соответствующие нормам закона действия налогоплательщика. По результатам проведенного исследования доктринальных подходов и правоприменительной практики России и Канады сделан вывод, что понятие «уклонение от налогообложения» включает в себя неисполнение налогоплательщиком налоговой обязанности как путем совершения противоправных действий с целью минимизации налога, так и путем совершения легальных действий, но признаваемых государством недопустимыми с точки

зрения публичных финансов. При этом в обоих государствах уклонение от налогообложения необходимо отличать от преступного уклонения от уплаты налогов, которое влечет привлечение к уголовной ответственности. В Канаде (в отличие от России) не так явно прослеживается различие между уклонением от налогообложения, совершенным противоправными методами, и преступным уклонением от уплаты налогов, поскольку они объединяются одним понятием «tax evasion», что обусловлено особенностями правового регулирования и закрепления уголовно-правовых санкций в налоговом законодательстве. Отмеченное различие наблюдается только в доктринальных подходах и правоприменительной практике.

В ходе работы стояла непростая исследовательская задача проанализировать подходы рассматриваемых государств к принципу правовой определенности. На основе проведенного исследования можно прийти к выводу, что в отечественном правопорядке правовая определенность признается принципом права как на уровне правоприменительной практики, так и научным сообществом. В исследовании предпринята одна из первых попыток в отечественной правовой науке по освещению подхода к принципу правовой определенности в стране общего права. Исторически принцип правовой определенности в Канаде не выделялся как самостоятельное правовое начало, но рассматривался через доктрину верховенства права, которая среди прочего включает в себя требование правовой определенности. Схожим образом в сфере правового регулирования налогообложения в Канаде правовая определенность рассматривалась не как самостоятельная категория, а исторически была составляющей критерия простоты налогообложения. Идеи о самостоятельности правовой определенности как правового начала в общей теории права стали формироваться только в начале XXI в. В сфере правового регулирования налогообложения правовая определенность также недавно начала рассматриваться как самостоятельное основополагающее правовое требование. При этом можно

проследить единое понимание содержания принципа правовой определенности в сфере правового регулирования налогообложения в России и Канаде. В частности, оно проявляется в двух аспектах: (1) формальном как требование к ясности, четкости, недвусмысленности правовых норм и их установлению в официальном источнике права; (2) содержательном как требование предсказуемости и стабильности правового положения участников налоговых правоотношений, определенности условий возникновения прав и обязанностей, а также содержания налоговых правоотношений.

Для рассмотрения вопроса противодействия уклонению от налогообложения в контексте реализации правовой определенности было проанализировано понятие «финансово-правовые средства противодействия уклонению от налогообложения» и доказана обоснованность его выделения на основе анализа общей теории права, нормативной правовой базы и правоприменительной практики России и Канады в сфере регулирования противодействия уклонению от налогообложения. Отдельно в работе проанализирован выбор термина «финансово-правовые» применительно к правовым средствам противодействия уклонению от налогообложения. Такой выбор обоснован следующими соображениями. Во-первых, противодействие уклонению от налогообложения является частью финансовых отношений, обусловленных необходимостью обеспечения полноты поступления публичных доходов для нормального функционирования государства. Во-вторых, рассматриваемые отношения выходят за рамки налогового права, и могут фактически регулироваться иными финансово-правовыми нормами (например, законодательством о противодействии ОД/ФТ). Кроме того, в Канаде нормы, направленные на противодействие уклонению от налогообложения, как правило, принимаются в рамках финансового билля, направленного на реализацию утвержденного бюджета. В-третьих, отношения по противодействию уклонению от

налогообложения возникают не только между публичным субъектом и налогоплательщиком, но и между органами власти (например, при разработке или применении тех или иных средств противодействия уклонению от налогообложения). Было определено, что финансово-правовые средства противодействия уклонению от налогообложения включают правовые нормы и институты, правоположения высших судебных инстанций, направленные на ограничение прав налогоплательщиков в целях защиты публичных финансовых интересов, а также процессуальные и процедурные правовые нормы, определяющие порядок деятельности уполномоченных органов по предупреждению, выявлению и пресечению неисполнения налогоплательщиками обязанности по уплате законно установленных налогов и сборов. Для целей дальнейшего анализа финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения в контексте принципа правовой определенности предложена и обоснована их классификация исходя из положений общей теории права и доктринальных источников финансового права, обладающая значительным научным потенциальном для их изучения. В частности, было предложено выделить следующие финансово-правовые средства противодействия уклонению от налогообложения: во-первых, на основе выполняемой функции правоустанавливающие (среди которых дополнительно можно выделить общие (GAAR) и специальные (SAAR)) и правореализующие; во-вторых, на основе источника правового регулирования национальные и международные. Дальнейшее исследование проводилось исходя из предложенной классификации.

Сравнительный анализ правоустанавливающих финансово-правовых средств противодействия уклонению от налогообложения в Канаде и России позволил выявить, что выбор того или иного вида правоустанавливающего правового средства (GAAR или SAAR) обуславливается в том числе принципом правовой определенности. Так, историческая приверженность Канады идеям

правовой определенности предопределила обширное развитие SAAR в сфере регулирования прямого и косвенного налогообложения. На сегодняшний день в Канаде SAAR играют ключевую роль для противодействия уклонению от налогообложения (GAAR применяется крайне редко). Например, в канадском налоговом законодательстве встречаются ситуации, когда законодатель принимает несколько различных SAAR для противодействия определенному типу уклонения от налогообложения. В частности, такой подход был принят для борьбы с так называемым дроблением бизнеса. Такой тип регулирования действительно позволяет достичь высокого уровня формальной правовой определенности, при этом он не лишен недостатков и может подрывать правовую определенность в ее содержательном аспекте (например, из-за чрезмерного усложнения налогового законодательства). В связи с этим представляется нецелесообразным следование подходу Канады в закреплении детальных SAAR при выявлении каждого нового способа уклонения от налогообложения. Необходимо обеспечивать определенный баланс в урегулировании правоотношений путем GAAR или SAAR.

Особое внимание в работе уделено GAAR с учетом его широкого применения в России как основного средства борьбы с агрессивным налоговым планированием. В России GAAR было законодательно закреплено относительно недавно в 2017 г. в форме ст. 54.1 НК РФ, и эта статья до сих пор является предметом широкой дискуссии как в научном, так и в бизнес-сообществе из-за ее относительно-определенного характера. В связи с этим обращение к передовому зарубежному опыту, где похожая норма формировалась более длительный период, представляется необходимым. В Канаде уделяется особое внимание законодательному формулированию содержания GAAR в целях соответствия этого правила идеям доктрины верховенства права и требованию правовой определенности. В частности, GAAR в Канаде предполагает следующий анализ: во-первых, необходимо определить, совершена ли сделка главным образом в

налоговых целях; во-вторых, необходимо проанализировать, применяется ли к сделке исключение на основе теста злоупотребления, согласно которому GAAR не применяется в отношении сделок, которые не приводят к злоупотреблению положениями налогового законодательства или СИДН. Таким образом, сделка, обусловленная только налоговыми мотивами, может быть правомерной, если не приводит к злоупотреблению какими-либо нормами. Такой двухступенчатый анализ важен для случаев применения налоговых льгот, когда использование таких льгот для уменьшения налоговой обязанности в целом является легитимной целью, поощряемой государством. Также в Канаде законодательно предусмотрено правило налоговой реконструкции, позволяющее определять налоговые последствия налогоплательщика и его контрагента при применении GAAR. Помимо установления законодательных гарантий, правовая определенность GAAR обеспечивается в ходе правоприменения путем (1) признания GAAR налоговыми органами исключительным (чрезвычайным) правовым средством, используемым тогда, когда невозможно пресечь агрессивное налоговое планирование иным способом; (2) отказа налоговых органов от привлечения налогоплательщиков к юридической ответственности при применении GAAR.

Проведенный анализ ст. 54.1 НК РФ подтверждает, что отсутствие единых подходов к толкованию ее аспектов может подрывать баланс частных и публичных интересов. Во-первых, расширительное толкование запрета на искажение сведений (п. 1 ст. 54.1 НК РФ) может означать, что любой выбранный способ налоговой оптимизации может быть признан неправомерным (в том числе при отсутствии прямого нарушения нормы НК РФ) и повлечь привлечение к ответственности (включая уголовную). Во-вторых, без анализа цели принятия той или иной налоговой льготы, налогоплательщик, совершивший хозяйственную операцию, рискует быть привлеченным к ответственности без факта нарушения публичного интереса. В-третьих, стандарт проверки контрагента (пп. 2 п. 2. ст. 54.1 НК РФ)

может означать перекладывание на налогоплательщика обязанности по фактическому налоговому контролю всей цепочки контрагентов. В-четвертых, отсутствие правила налоговой реконструкции означает отсутствие гарантий по учету подлинного экономического содержания совершенной операции при применении ст. 54.1 НК РФ. В связи с этим представляется особенно важным законодательно закрепить дополнительные гарантии для налогоплательщиков при применении GAAR, аналогичные тем, которые применяются в Канаде, а также дополнительные выработанные российской правоприменительной практикой (например, обязанность налоговых органов определять причиненный налогоплательщиком ущерб бюджету, отсутствие ответственности налогоплательщика за действия всех контрагентов, участвующих в процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет).

Отдельным вопросом применения GAAR является привлечение налогоплательщика к юридической ответственности. С учетом того, что GAAR в Канаде рассматривается как средство, основанное на широкой дискреции налоговых органов, налоговые органы не привлекают налогоплательщиков к юридической ответственности (но формально это не ограничено положениями налогового законодательства). Учитывая относительно-определенный характер ст. 54.1 НК РФ, также представляется необходимым законодательное исключение возможности привлечения налогоплательщиков к юридической ответственности при применении налоговыми органами ст. 54.1 НК РФ в определенных случаях при отсутствии прямого нарушения нормы (например, при совершении легальных (не фиктивных) операций с основной целью минимизации налогов или некорректной правовой квалификации реальной сделки).

Ввиду того, что правоустанавливающие правовые средства противодействия уклонению от налогообложения не могут существовать сами по себе, они опосредованы механизмом их реализации, который выражен в

правореализующих средствах противодействия уклонению от налогообложения. В ходе анализа можно прийти к выводу, что подходы России и Канады к этим средствам существенно различаются. В Канаде правовая регламентация контрольной деятельности уполномоченных органов по противодействию уклонению от налогообложения в целом является невысокой и во многом реализована на принципе минимализма. Российское законодательство, напротив, содержит существенно большее количество регламентирующих положений. Но при этом подробная регламентация не означает высокого уровня правовой определенности процедурно-процессуальной составляющей контрольной функции из-за неурегулированности ряда важных аспектов, в частности: отсутствие установленного порядка проведения предпроверочного анализа, неоднозначность критериев для освобождения от ответственности при самостоятельной корректировке налоговой обязанности, отсутствие однозначного перечня процедурно-процессуальных нарушений, влекущих отмену решения налогового органа по итогам проверки, неурегулированность статуса разъяснений Минфина России и ФНС России, невозможность получения предварительного налогового заключения широким кругом налогоплательщиков. Представляется необходимым законодательно урегулировать указанные вопросы, поскольку существующая правовая неопределенность подрывает баланс частного и публичного интереса, а также общий уровень налогового доверия в целом.

Особо заслуживает внимания то обстоятельство, что в Канаде действуют эффективные административные механизмы, направленные на обеспечение баланса частного и публичного интереса в применении материально-правовых норм права (например, предусмотрена возможность получения налогоплательщиками предварительного налогового заключения, для урегулирования сложных вопросов налогового учета налогоплательщик может заключить соглашение с налоговыми органами по итогам налоговой проверки,

действует административный контроль применения GAAR). При этом указанные механизмы во многом построены на принципах сотрудничества и эффективно применяются вследствие высокого уровня налогового доверия. Представляется, что на текущий момент заимствование канадских административных механизмов, вероятно, может не привести к формированию достаточного уровня правовой определенности в России, в том числе из-за остающихся неурегулированных ключевых вопросов, а также возможных нарушений налоговых органов. В частности, наблюдаются различные злоупотребления российскими налоговыми органами своими правами (например, путем фактической подмены выездной налоговой проверки мероприятиями предпроверочного анализа, истребования чрезмерного объема документов, включая не относящиеся к установлению налоговой обязанности и другие). При этом в Канаде вопросы процедурно-процессуальных нарушений не встают так остро, поскольку они фактически ограничиваются правом налогоплательщика воспользоваться механизмами гражданского судопроизводства, например, подать иск о возмещении ущерба или запросить судебный приказ о совершении налоговым органом определенных действий, что обеспечивает достаточный уровень правовой определенности в этом направлении. В этих случаях наиболее обоснованным решением видится усиление судебного контроля правоприменительной деятельности налоговых органов (например, через введение оперативного судебного контроля без досудебного обжалования действий (бездействий) должностных лиц в вышестоящий налоговый орган), а также выработки высшими судебными инстанциями правовых позиций (как, например, принцип добросовестного налогового администрирования), либо обеспечения эффективной реализации права налогоплательщиков взыскивать убытки при процедурно-процессуальных нарушениях. Последнее представляется менее предпочтительной опцией ввиду сложности доказывания причиненных убытков на практике.

В ходе исследования также проанализирован и международный аспект, поскольку правоустанавливающие и правореализующие финансово-правовые средства противодействия уклонению от налогообложения действуют также и на международном уровне. В контексте анализа определенности правовой основы налогообложения выявлен противоречивый характер развития международно-правового сотрудничества (в части регулирования GAAR). С одной стороны, появление и расширение такого регулирования носит объективно закономерный характер в современных условиях мирохозяйственных связей, консолидации усилий большинства государств против недобросовестной налоговой конкуренции, признания эффективности GAAR на национальном уровне. Так, Многосторонняя Конвенция позволила закрепить в текстах большинства СИДН единый и универсальный подход к противодействию агрессивному налоговому планированию с их использованием или тест основной цели (англ.: principle purpose test), по своей сути, являющийся международным GAAR. С другой стороны, интенсификация международно-правового сотрудничества, направленного на расширение применения GAAR, не сопровождается обеспечением правовой определенности правоустанавливающей составляющей, что создает риск увеличения числа налоговых споров из-за различных подходов юрисдикций к применению и толкованию международных норм. Спорные вопросы правоприменения в этом случае требуют их упорядочивания через унифицированные подходы к толкованию текста основной цели, а если такие подходы не будут предложены, потребуется более широкое применение вненациональных механизмов разрешения споров (взаимосогласительной процедуры и арбитража).

В целом при анализе правовой базы правореализующих средств противодействия уклонению от налогообложения был сделан вывод, что основное внимание уделяется их эффективности и результативности, но не вопросам,

имеющим отношение к обеспечению правовой определенности. Отмечены следующие ключевые проблемы с точки зрения реализации принципа правовой определенности в контексте правореализующих средств противодействия уклонению от налогообложения: (1) международно-правовое регулирование международного обмена информацией не предполагает возможность участия налогоплательщика в процедуре обмена информацией; (2) недостаточное международно-правовое регулирование ключевых вопросов совместных проверок не обеспечивает решение проблем правовой определенности в трансграничном контексте, как это изначально предполагалось ОЭСР. Проведенный анализ показывает, что ключевая проблема связана с отсутствием единых подходов юрисдикций к тем или иным вопросам. В связи с этим на международном уровне (преимущественно в рамках международных организаций, включая ОЭСР) необходимо обеспечить дополнительные усилия для разработки унифицированных международных правил по указанным направлениям.

С учетом вышеизложенного можно прийти к выводу, что осмысление принципа правовой определенности в контексте правовых средств противодействия уклонению от налогообложения имеет как теоретическую, так и практическую значимость. Выводы исследования могут обогатить отечественную финансово-правовую науку. Представляется, что выводы проведенного исследования могут быть использованы не только в изучении налогового права в сравнительно-правовом аспекте, но и служить основой для дальнейших научных исследований по различного рода вопросам, например, в отношении принципа правовой определенности в сфере правового регулирования налогообложения. Кроме того, проведенное исследование может способствовать развитию и совершенствованию российского законодательства в части средств противодействия уклонению от налогообложения с учетом как положительного, так и отрицательного канадского опыта.

Перечень сокращений

ВАС РФ	—	Высший Арбитражный Суд Российской Федерации
Доклад 2010 г.	—	Доклад ОЭСР о совместных проверках 2010 г.
Доклад 2019 г.	—	Доклад ОЭСР о совместных проверках 2019 г.
Конвенция 1988 г.	—	Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам, разработанная совместно ОЭСР и Советом Европы, принятая в Страсбурге в 1988 г. (в редакции 2010 г.)
МВФ	—	Международный валютный фонд
Минимальный Стандарт	—	Положения, являющиеся обязательными для всех договаривающихся государств, подписавших Многостороннюю Конвенцию
Минфин России	—	Министерство финансов Российской Федерации
Многосторонняя Конвенция	—	Многосторонняя Конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения от 24 ноября 2016 г.
Модельная конвенция ОЭСР	—	Модельная налоговая конвенция ОЭСР в отношении доходов и капитала
Модельное TIEA	—	Модельное соглашение ОЭСР об обмене информацией в налоговой сфере 2002 г. (в редакции 2015 г.)

НК РФ	—	Налоговый кодекс Российской Федерации
ОД/ФТ	—	Легализация (отмывание) доходов, полученных преступным путем, и финансирование терроризма
ООН	—	Организация Объединенных Наций
Отчет Комиссии Картера	—	Отчет Королевской комиссия по вопросам налогообложения 1966 г.
ОЭСР	—	Организация экономического сотрудничества и развития
План BEPS	—	План действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения
Повышенный Стандарт	—	Положения, являющиеся факультативными для договаривающихся государств, подписавших Многостороннюю Конвенцию
Постановление Пленума ВАС РФ № 53	—	Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53
Руководство ICAP	—	Руководство ОЭСР по проведению ICAP
СИДН	—	Соглашение (соглашения) об избежании двойного налогообложения
Типовая конвенция ООН	—	Типовая конвенции ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами
УК РФ	—	Уголовный кодекс Российской Федерации

ФАТФ		Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (англ.: Financial Action Task Force on Money Laundering)
ФНС России	—	Федеральная налоговая служба
CbCr MCAA	—	Многостороннее соглашение компетентных органов об автоматическом обмене страновой отчетностью от 22 июня 2017 г.
CRA	—	Налоговое агентство Канады (англ.: Canada Revenue Agency)
CRS MCAA	—	Многостороннее соглашение компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией от 29 октября 2014 г.
G20	—	«Большая двадцатка» — многосторонний форум взаимодействия двадцати государств (включая ЕС) с наиболее развитой и развивающейся экономикой
GAAR	—	Общие правовые средства противодействия уклонению от налогообложения (англ.: general anti-avoidance rules)
ICAP	—	Международная программа по обеспечению соблюдения налоговой дисциплины (англ.: International Compliance Assurance Programme)
OTIP	—	Программа налогового информирования (англ.: Offshore Tax Informant Program)

SAAR	—	Специальные правовые средства противодействия уклонению от налогообложения (англ.: specific anti-avoidance rules
TIEA	—	Двустороннее соглашение (соглашения) об обмене информацией в налоговой сфере (англ.: tax information exchange agreements)
VDP	—	Программа добровольного раскрытия информации (англ.: Voluntary Disclosure Program)

Список использованных источников и литературы

I. Нормативные правовые акты

Нормативные акты Российской Федерации

1. Конституция РФ (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 01.07.2020 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ. – 01.07.2020. – № 31. – Ст. 4398.

2. Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 05.12.1994. – № 32. – Ст. 3301.

3. Гражданский кодекс РФ (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 29.01.1996. – № 5. – Ст. 410.

4. Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 03.08.1998. – № 31. – Ст. 3824.

5. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 07.08.2000. – № 32. – Ст. 3340.

6. Уголовный кодекс РФ от 13.06.1996 № 63-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 17.06.1996. – № 25. – Ст. 2954.

7. Федеральный конституционный закон от 05.02.2014 № 3-ФКЗ «О Верховном Суде РФ» // Российская газета. – 07.02.2014. – № 27.

8. Закон РФ о поправке к Конституции РФ от 05.02.2014 № 2-ФКЗ «О Верховном Суде Российской Федерации и прокуратуре Российской Федерации» // Российская газета. – 07.02.2014. – № 27.

9. Федеральный закон от 31.07.2020 № 265-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. – 06.08.2020. – № 173.

10. Федеральный закон от 01.03.2020 № 37-ФЗ «О ратификации Протокола об обмене информацией в электронном виде между государствами – участниками СНГ

для осуществления налогового администрирования» // Собрание законодательства РФ. – 02.03.2020. – № 9. – Ст. 1129.

11. Федеральный закон от 01.05.2019 № 79-ФЗ «О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения» // Собрание законодательства РФ. – 06.05.2019. – № 18. – Ст. 2203.

12. Федеральный закон от 27.11.2017 № 340–ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний» // Собрание законодательства РФ. – 2017. – № 49. – Ст. 7312.

13. Федеральный закон от 30.11.2016 № 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 05.12.2016. – № 49. – Ст. 6844.

14. Федеральный закон от 08.06.2015 № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // – Собрание законодательства РФ. – 15.06.2015. – № 24. – Ст. 3367.

15. Федеральный закон от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // Российская газета. – 28.11.2014. – № 272.

16. Федеральный закон от 04.11.2014 № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 10.11.2014. – № 45. – Ст. 6158.

17. Федеральный закон от 04.11.2014 № 325–ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам» // Собрание законодательства РФ. – 2014. – № 45. – Ст. 6135.

18. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ // – Российская газета. – 31.12.2008. – № 267.

19. Федеральный закон от 16.05.2007 № 76-ФЗ «О внесении изменений в статьи 224, 275 и 284 части второй НК РФ» // Собрание законодательства РФ. – 21.05.2007. – № 21. – Ст. 2462.

20. Федеральный закон от 08.12.2003 № 162-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс РФ» // Российская газета. – 16.12.2003. – № 252.

21. Федеральный закон от 09.07.1999 № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 12.07.1999. – № 28. – Ст. 3487.

22. Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 11.04.1991. – № 15. – Ст. 492.

23. Закон РФ от 06.12.1991 № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 26.12.1991. – № 52. – Ст. 1871.

24. Закон РФ «О подоходном налоге с физических лиц» от 07.12.1991 № 1998-1 // Ведомости СНД и ВС РФ. – 19.03.1992. – № 12. – Ст. 591.

25. Закон РФ «Об основах налоговой системы в РФ» от 27.12.1991 № 2118-1 // Ведомости СНД и ВС РФ. – 12.03.1992. – № 11. – Ст. 527.

26. Закон РФ от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» // Ведомости СНД и ВС РФ. – 12.03.1992. – № 11. – Ст. 525.

27. Закон РФ от 16.07.1992 № 3317-1 «О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России» // Ведомости СНД и ВС РФ. – 27.08.1992. – № 34. – Ст. 1976.

28. Указ Президента РФ от 20.05.2011 № 657 «О мониторинге правоприменения в Российской Федерации» // Российская газета. – 25.05.2011. – № 110.

29. Указ Президента РФ от 23.05.1994 № 1006 «Об осуществлении комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей» // Российская газета. – 24.05.1994. – № 96.

30. Указ Президента РФ от 22.12.1993 № 2270 «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней» // Российская газета. – 29.12.1993. – № 239.

31. Указ Президента РСФСР от 03.12.1991 № 297 «О мерах по либерализации цен» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 26.12.1991. – № 52. – Ст. 1878.

32. Постановление Правительства РФ от 21.02.2018 № 184 «О внесении изменений в Постановление Правительства Российской Федерации от 14.08.2014 № 805» // Собрание законодательства РФ. – 05.03.2018. – № 10. – Ст. 1497.

33. Постановление Правительства РФ от 14.08.2014 № 805 «О заключении соглашений об обмене информацией по налоговым делам» // Собрание законодательства РФ. – 2014. – № 34. – Ст. 4665.

34. Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» // Собрание законодательства РФ. – 04.10.2004. – № 40. – Ст. 3961.

35. Постановление Правительства РСФСР от 19.12.1991 № 55 «О мерах по либерализации цен» // СП РФ. – 1992. – № 1–2. – Ст. 8.

36. Приказ ФНС России от 03.11.2020 № ЕД-7-17/789@. – Текст : электронный // Государственная система правовой информации: официальный интернет-портал правовой информации. – URL http://pravo.gov.ru (дата обращения 13.03.2021).

37. Приказ ФНС России от 25.11.2019 № ММВ-7-13/587@. – Текст : электронный // Государственная система правовой информации: официальный интернет-портал правовой информации. – URL http://pravo.gov.ru (дата обращения 24.09.2021).

38. Приказ ФНС России от 14.11.2012 № ММВ-7-3/845@. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 28.10.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

39. Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 28.10.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

40. Приказ ФНС России от 21.03.2006 № САЭ-3-06/161@ «О создании рабочей группы по подготовке регламента проведения предпроверочного анализа для организации выездной налоговой проверки крупнейшего налогоплательщика». – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

Нормативные акты Канады

41. Constitution Act 1982. – Текст : электронный // Правительство Канады. – URL: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/const/index.html (дата обращения: 24.02.2021).

42. British North America Act 1867. – Текст : электронный // Legislation.gov.uk. – URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/Vict/30-31/3/introduction (дата обращения: 09.12.2019).

43. Canadian Charter of Rights and Freedoms. – Текст : электронный // Правительство Канады. – URL: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/const/page-15.html (дата обращения: 09.12.2019).

44. Canada Border Services Agency Act (S.C. 2005, c. 38). – Текст : электронный // Министерство юстиций Канады. – URL: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/c-1.4/ (дата обращения: 25.08.2020).

45. Excise Act, 2001 (S.C. 2002, c. 22). – Текст : электронный // Министерство юстиций Канады. – URL: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/E-14.1/index.html (дата обращения: 25.08.2020).

46. Excise Tax Act (R.S.C., 1985, c. E-15). – Текст : электронный // Министерство юстиций Канады. – URL: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/e-15/ (дата обращения: 25.08.2020).

47. Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.). – Текст : электронный // Министерство юстиций Канады. – URL: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/i-3.3/ (дата обращения: 25.08.2020).

48. Proceeds of Crime (Money Laundering) and Terrorist Financing Act (S.C. 2000, c. 17). – Текст : электронный // Министерство юстиций Канады. – URL: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/E-14.1/index.html (дата обращения: 25.08.2020).

49. Bill C-33 «A second Act to implement certain provisions of the budget». – Текст : электронный // Парламент Канады. – URL: https://www.parl.ca/LegisInfo/en/bill/38-1/C-33 (дата обращения: 20.05.2020).

50. Bill C-48 «An Act to amend the Income Tax Act, the Excise Tax Act, the Federal-Provincial Fiscal Arrangements Act, the First Nations Goods and Services Tax Act and related legislation». – Текст : электронный // Парламент Канады. – URL: https://www.parl.ca/LegisInfo/en/bill/41-1/C-48 (дата обращения: 01.11.2021).

51. Bill C-82 «An Act to implement a multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting». – Текст : электронный // Парламент Канады. – URL: https://www.parl.ca/LegisInfo/en/bill/42-1/C-82 (дата обращения: 20.05.2020).

52. Audit Communiqué AD-19-01 «Audit Agreement and Waiver of Objection Rights Guidelines». – Текст : электронный // Налоговое агентство Канады. –URL: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/technical-

information/compliance-manuals-policies/audit-waiver-objection-rights.html (дата обращения: 14.12.2021).

53. Income Tax Audit Manual. – Текст : электронный // Правительство Канады. – URL: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/technical-information/compliance-manuals-policies.html (дата обращения: 31.10.2021).

54. Information Circular IC70-6R11 «Advance Income Tax Rulings and Technical Interpretations». – Текст : электронный // Правительство Канады. – URL: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/ic70-6.html (дата обращения: 29.10.2021).

55. Information Circular № IC00-1R6. – Текст : электронный // Налоговое агентство Канады. – URL: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/ic00-1.html (дата обращения: 03.11.2021).

56. Memorandum № 16-5. – Текст : электронный // Налоговое агентство Канады. – URL: https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/16-5.html (дата обращения: 03.11.2021).

57. Taxpayer Bill of Rights. – Текст : электронный // Налоговое агентство Канады. – URL: https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pub/rc4417/rc4417-12-13e.pdf (дата обращения: 31.10.2021).

II. Международные договоры

58. Договор между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, подписанный в г. Вашингтоне 17.06.1992 // Бюллетень международных договоров. – № 6. – 1999.

59. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Государства Израиль об избежании двойного налогообложения и предотвращении

уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы, подписанная в г. Москве 25.04.1994 // Бюллетень международных договоров. – № 8. – 2004.

60. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Мальты об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы, подписанная в г. Москве 24.04.2013 // Бюллетень международных договоров. – № 10. – 2014.

61. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества, подписанная в г. Москве 15.02.1994 // Бюллетень международных договоров. – № 8. – 1999.

62. Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам (заключена в г. Страсбурге 25.01.1988, с изм. и доп. от 27.05.2010) // Собрание законодательства РФ. – 2016. – № 12. – Ст. 1586.

63. Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения // Собрание законодательства РФ. – 09.03.2020. – № 10. – Ст. 1281.

64. Протокол о внесении изменений в Конвенцию между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Швеции об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы, подписанный в г. Санкт-Петербурге 24.05.2018 // Собрание законодательства РФ. – 15.07.2019. – № 28. – Ст. 3657.

65. Протокол о внесении изменений в Конвенцию между Правительством Российской Федерации и Правительством Австрийской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал,

подписанный в г. Вене 05.06.2018 // Собрание законодательства РФ. – 15.07.2019. – № 28. – Ст. 3659.

66. Протокол к Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Аргентинской Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, подписанный в г. Буэнос-Айрес 10.10.2001 // Бюллетень международных договоров. – № 7. – 2013.

67. Соглашение между Министерством Российской Федерации по налогам и сборам и Государственной налоговой службой Королевства Швеции о сотрудничестве и обмене информацией по налоговым вопросам, подписанное в г. Стокгольме 18.09.2000. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 24.09.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

68. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы, подписанное в г. Пекине 27.05.1994 // Бюллетень международных договоров. – № 7. – 2016.

69. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, подписанное в г. Никозии 05.12.1998 // Бюллетень международных договоров. – 1999. – № 12.

70. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Специального административного района Гонконг Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы, подписанное в г. Гонконге 18.01.2016 // Бюллетень международных договоров. – № 2. – 2017.

71. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Нидерландов об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество, подписанное в г. Москве 16.12.1996 // Бюллетень международных договоров. – 1999. – № 1.

72. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Мексиканских Соединенных Штатов об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы, подписанное в г. Мехико 07.06.2004 // Бюллетень международных договоров. – № 11. – 2008.

73. Соглашение между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество, подписанное в г. Москве 28.06.1993 // Бюллетень международных договоров. – 1998. – № 2.

74. Соглашение между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал, подписанное в г. Москве 15.11.1995 // Бюллетень международных договоров. – 1997.– № 9.

75. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Канады об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество, подписанное в г. Оттаве 05.10.1995 // Бюллетень международных договоров. – 1997. – № 10.

76. Agreement between Canada and Barbados for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and on Capital // Canada Treaty Series. – No. 1980/29.

77. Agreement between Canada and Jamaica for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income // Canada Treaty Series. – No. 1981/10.

78. Agreement between Canada and the Republic of Malta for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital // Canada Treaty Series. – No. 1987/21.

79. Agreement between the Government of Canada and the Government of the Hong Kong Special Administrative Region of the People's Republic of China for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income // Canada Treaty Series. – No. 2013/20.

80. Convention between Canada and the Republic of Cyprus for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and on Capital // Canada Treaty Series. – No. 1985/12.

81. Convention between the Government of Canada and the Government of the United Mexican States for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income // Canada Treaty Series. – No. 2007/9.

82. Convention between the Government of Canada and the Government of the Republic of Chile for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and on Capital // Canada Treaty Series. – No. 1999/37.

83. Convention between the Government of Canada and the Government of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and Capital Gains // Canada Treaty Series. – No. 1980/25.

84. Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Information. – Текст : электронный // ОЭСР. – URL:

https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/ (дата обращения 22.09.2021).

85. Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-By-Country Reports. – Текст : электронный // ОЭСР. – URL: https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf (дата обращения: 21.09.2021).

86. Protocol Amending the Convention Between Canada and the United States of America with Respect to Taxes on Income and on Capital Done at Washington on 26 September 1980, as Amended by the Protocols Done on 14 June 1983, 28 March 1984, 17 March 1995 and 29 July 1997. – Текст : электронный // Canada Revenue Agency. – URL: https://www.canada.ca/en/department-finance/programs/tax-policy/tax-treaties/country/united-states-america-protocol-2007.html (дата обращения: 26.05.2020).

III. Иные официальные документы

87. Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS. – Текст : электронный // ОЭСР. – URL: https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-15-mandate-for-development-of-multilateral-instrument.pdf (дата обращения: 26.05.2020).

88. Advance Pricing Arrangement Program Report 2020. – Текст : электронный // Налоговое агентство Канады. – URL: https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/serv-info/tax/non-res/apapr2020/2020-prgm-rprt-en.pdf (дата обращения: 07.12.2021).

89. BEPS 2015 Final Reports. – Текст : электронный // ОЭСР. – URL: http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm (дата обращения: 26.05.2020).

90. Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 — 2015 Final Report. – Paris : OECD Publishing, 2015. – 79 p. – ISBN 978-9-264-24118-3. – Текст : непосредственный.

91. Declaration of G8 Foreign Ministers on the Rule of Law. – Текст : электронный // G7 Information Centre. – URL: http://www.g8.utoronto.ca/foreign/formin070530-law.pdf (дата обращения: 10.04.2019).

92. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 — 2015 Final Report. – Paris : OECD Publishing, 2015. – 54 p. – ISBN 978-9-264-21924-3. – Текст : непосредственный.

93. Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. – Текст : электронный // ОЭСР. – URL: https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf (дата обращения: 24.02.2021).

94. G20 Leaders' Declaration. – Текст : электронный // G20 Information Centre. – URL: http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0906-declaration.html#beps (дата обращения: 26.05.2020).

95. International Compliance Assurance Programme — Handbook for tax administrations and MNE groups. – Текст : электронный // ОЭСР. – URL: https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm (дата обращения 02.04.2021).

96. Joint Audit Participants Guide 2010. – Текст : электронный // ОЭСР. – URL: https://www.oecd.org/ctp/administration/45988962.pdf (дата обращения 27.03.2021).

97. Joint Audit Report 2010. – Текст : электронный // ОЭСР. – URL: http://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf (дата обращения 27.03.2021).

98. Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977. – Текст : электронный // ОЭСР. – URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264055919-en (дата обращения: 24.02.2021).

99. Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information under a TIEA. – Текст : электронный // ОЭСР. – URL: https://www.oecd.org/ctp/exchange–of–tax–information/Model–Protocol–TIEA.pdf (дата обращения 24.09.2021).

100. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003. – Текст : электронный // ОЭСР. – URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2003_mtc_cond-2003-en (дата обращения: 24.02.2021).

101. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting: Functioning under Public International Law. – Текст : электронный // ОЭСР. – URL: http://www.oecd.org/tax/treaties/legal-note-on-the-functioning-of-the-MLI-under-public-international-law.pdf (дата обращения: 28.05.2020).

102. OECD Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations. – Текст : электронный // ОЭСР. – URL: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/2666483.pdf (дата обращения 26.03.2021).

103. OECD/IMF 2019 Progress Report on Tax Certainty. – Текст : электронный // ОЭСР. – URL: https://www.oecd.org/ctp/g20-report-on-tax-certainty.htm (дата обращения 30.03.2021).

104. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 — 2015 Final Report. – Paris: OECD Publishing, 2015. – 101 p. – ISBN 978-9-26424-120-6. – Текст : непосредственный.

105. Report of the Royal Commission on Taxation. Vol. 3: Taxation of income: part A, taxation of individuals and families. – Текст : электронный // Government of Canada. – URL: http://publications.gc.ca/collections/collection_2014/bcp-pco/Z1-1962-1-3-3-eng.pdf (дата обращения: 22.12.2019).

106. Study into the Role of Tax Intermediaries. – Текст : электронный // ОЭСР. – URL: http://www.oecd.org/tax/administration /39882938.pdf (дата обращения: 15.03.2021).

107. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 1980. – Текст : электронный // ООН. – URL: https://digitallibrary.un.org/record/13957 (дата обращения: 24.02.2021).

108. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2001. – Текст : электронный // ООН. – URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/DoubleTaxation.pdf (дата обращения: 24.02.2021).

109. Исследование № 512/2009. Доклад о верховенстве права, утвержденный Венецианской комиссией на 86-й пленарной сессии. – Текст : электронный // Венецианская комиссия. – URL: https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2011)003rev-rus (дата обращения: 27.01.2021).

110. Методические рекомендации Банка России от 21.07.2017 № 18-МР «О подходах к управлению кредитными организациями риском легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма». – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

111. Резолюция Генеральной Ассамблеи ООН 69/313 от 27.07.2015. – Текст : электронный // Сайт ЮНКТАД. – URL: https://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/ares69d313_ru.pdf (дата обращения: 01.11.2019).

112. Письмо Минфина России от 13.12.2019 № 01-03-11/97904. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

113. Письмо Минфина России от 24.07.2019 № 03-02-08/55114. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 30.10.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

114. Письмо Минфина России от 24.10.2018 № 03-07-08/76139. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 07.12.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

115. Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации». – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 30.03.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

116. Письмо ФНС России от 27.01.2021 № СД-4-23/831@. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 28.10.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

117. Письмо ФНС России от 21.01.2021 № СД-4-2/561. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

118. Письмо ФНС России от 06.08.2020 № ШЮ-4-13/12599@ «Об отдельных вопросах налогообложения внутригрупповых услуг». – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 30.10.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

119. Письмо ФНС России от 24.04.2019 № СД-4-3/7937. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 07.12.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

120. Письмо ФНС России от 28.04.2018 № СА-4-9/8285@ «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)». – Текст : электронный // КонсультантПлюс. –URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

121. Письмо ФНС России от 21.02.2018 № СА-4-9/3514@. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 28.10.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

122. Письмо ФНС России от 31.10.2017 № № ЕД-4-9/22123@. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 14.03.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

123. Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

124. Письмо ФНС России от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 «О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок». – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 28.10.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

125. Письмо ФНС России от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 «О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками». – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 28.10.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

IV. Судебная практика

Судебная практика Российской Федерации

126. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. – 2003. – № 5.

127. Обзор практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов, утв. Президиумом Верховного Суда РФ 12.07.2017 // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2018. – № 7.

128. Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017) // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2017. – № 9.

129. Постановление Конституционного Суда РФ от 01.03.2022 № 9-П // Российская газета. – № 58. – 18.03.2022.

130. Постановление Конституционного Суда РФ от 01.02.2022 № 4-П // Собрание законодательства РФ. – 07.02.2022. – № 6. – Ст. 938.

131. Постановление Конституционного Суда РФ от 29.09.2021 № 42-П // Собрание законодательства РФ. – 11.10.2021. – № 41. – Ст. 7064.

132. Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2021 № 23-П // Собрание законодательства РФ. – 07.06.2021. – № 23. – Ст. 4175.

133. Постановление Конституционного Суда РФ от 12.11.2020 № 46-П // Российская газета. – № 265. – 25.11.2020.

134. Постановление Конституционного Суда РФ от 16.10.2020 № 42-П // Российская газета. – № 243. – 28.10.2020.

135. Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.2020 № 32-П // Российская газета. – № 153. – 15.07.2020.

136. Постановление Конституционного Суда РФ от 04.02.2020 № 7-П // Собрание законодательства РФ. – 10.02.2020. – № 6. – Ст. 744.

137. Постановление Конституционного Суда РФ от 05.03.2019 № 14-П // Собрание законодательства РФ. – 11.03.2019. – № 10. – Ст. 1046.

138. Постановление Конституционного Суда РФ от 28.02.2019 № 13-П // Российская газета. – № 58. – 18.03.2019.

139. Постановление Конституционного Суда РФ от 15.02.2019 № 10-П // Российская газета. – № 43. – 27.02.2019.

140. Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2018 № 32-П // Собрание законодательства РФ. – 23.07.2018. – № 30. – Ст. 4810.

141. Постановление Конституционного Суда РФ от 05.07.2016 № 15-П // Российская газета. – № 159. – 21.07.2016.

142. Постановление Конституционного Суда РФ от 04.06.2015 № 13-П // Собрание законодательства РФ. – 15.06.2015. – № 24. – Ст. 3548.

143. Постановление Конституционного Суда РФ от 31.03.2015 № 6-П // Российская газета. – № 77. – 13.04.2015.

144. Постановление Конституционного Суда РФ от 05.03.2013 № 5-П // Российская газета. – № 56. – 15.03.2013.

145. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2005. – № 4.

146. Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 14-П // Собрание законодательства РФ. – 26.07.2004. – № 30. – Ст. 3214.

147. Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2003. – № 4.

148. Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 24-П // Вестник Конституционного Суда РФ. – № 1. – 1999.

149. Постановление Конституционного Суда РФ от 25.04.1995 № 3-П // Российская газета. – № 87. – 05.05.1995.

150. Определение Конституционного Суда РФ от 10.03.2016 № 571-О // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2016. – № 6.

151. Определение Конституционного Суда РФ от 04.06.2007 № 320-О-П // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2007. – № 6.

152. Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2004 № 168-О // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2004. – № 6.

153. Определение Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 138-О // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2002. – № 2.

154. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 30.06.2020 № 12 «О применении Арбитражного процессуального кодекса РФ при рассмотрении дел в арбитражном суде апелляционной инстанции» // Российская газета. – № 156. – 17.07.2020.

155. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. – № 12. – 2006.

156. Постановление Президиума ВАС РФ от 16.07.2013 № 3372/13 // Вестник ВАС РФ. – 2013. – № 11.

157. Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 // Вестник ВАС РФ. – 2012. – № 11.

158. Постановление Президиума ВАС РФ от 30.11.2010 № ВАС-4350/10 // Вестник ВАС РФ. – 2011. – № 3.

159. Постановление Президиума ВАС РФ от 01.06.2010 № 16064/09 // Вестник ВАС РФ. – 2010. – № 9.

160. Постановление Президиума ВАС РФ от 22.06.2010 № 1997/10 // Вестник ВАС РФ. – 2010. – № 10.

161. Постановление Президиума ВАС РФ от 06.07.2010 № 17152/09 // Вестник ВАС РФ. – 2010. – № 10.

162. Постановление Президиума ВАС РФ от 26.02.2008 № 11542/07 // Вестник ВАС РФ. – 2008. – № 5.

163. Постановление Президиума ВАС РФ от 05.04.2006 № 15825/05 // Вестник ВАС РФ. – 2006. – № 7.

164. Постановление Президиума ВАС РФ от 08.02.2005 № 10423/04 // Вестник ВАС РФ. – 2005. – № 6.

165. Постановление Президиума ВАС РФ от 15.03.2005 № 13885/04 // Вестник ВАС РФ. – 2005. – № 7.

166. Постановление Президиума ВАС РФ от 21.01.1997 № 3661/96 // Вестник ВАС РФ. – 1997. – № 5.

167. Постановление Президиума ВАС РФ от 17.09.1996 № 367/96 // Вестник ВАС РФ. – 1996. – № 12.

168. Определение Верховного Суда РФ от 11.02.2021 № 307-ЭС20-23423 по делу № А26-2130/2020. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.09.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

169. Определение Верховного Суда РФ от 05.07.2021 № 307-ЭС21-2135 по делу № А21-10479/2019. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 17.12.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

170. Определение Верховного Суда РФ от 19.06.2020 № 303-ЭС20-816 по делу № А51-24425/2018. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 14.02.2020). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

171. Определение Верховного Суда РФ от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597 по делу № А42-7695/2017 – Текст : электронный // КонсультантПлюс.

URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). –Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

172. Определение Верховного Суда РФ от 14.11.2019 № 305-ЭС19-14421 по делу № А41-76253/2018. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 30.10.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

173. Определение Верховного Суда РФ от 20.05.2019 № 305-ЭС19-5671 по делу № А40-77286/2018. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 30.10.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

174. Определение Верховного Суда РФ от 02.07.2019 № 310-ЭС19-1705 по делу № А62-5153/2017. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 14.02.2020). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

175. Определение Верховного Суда РФ от 01.11.2019 № 305-ЭС19-18739 по делу № А40-185141/2018. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

176. Определение Верховного Суда РФ № 309-КГ18-6366 от 07.09.2018 по делу № А50-16961/2017. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

177. Определение Верховного Суда РФ от 06.03.2018 № 304-КГ17-8961 по делу № А27-25564/2015. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

178. Определение Верховного Суда РФ от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557 по делу № А40-93786/2017. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 14.02.2020). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

179. Определение Верховного Суда РФ от 01.03.2018 по делу № А55-16550/2016. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

180. Определение Верховного Суда РФ от 27.03.2017 № 305-КГ17-1782 по делу № А40-130185/2016. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 28.10.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

181. Определение Верховного Суда РФ от 24.03.2017 № 301-КГ17-1362 по делу № А43-17925/2015. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

182. Определение Верховного Суда РФ от 30.11.2016 по делу № 305-КГ16-10138 по делу А40-126568/2015. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

183. Определение Верховного Суда РФ от 22.07.2016 № 305-КГ16-4920 по делу № А40-63374/2015. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

184. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 09.12.2021 по делу № А33-5437/2020. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. –

URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

185. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 06.09.2021 по делу № А48-3579/2018. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 17.12.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

186. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 09.04.2019 по делу № А40-112850/2018. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 24.09.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

187. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 30.04.2019 по делу № А40-211149/2018. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 28.10.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

188. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 07.08.2017 по делу № А11-6602/2016. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

189. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 05.12.2018 по делу № А11-9880/2016. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

190. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 26.10.2018 по делу № А32-52635/2017. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

191. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 15.03.2016 по делу № А13-5850/2014. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

192. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 09.02.2015 по делу № А40-32972/2014. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.12.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

193. Постановление ФАС Московского округа от 03.09.2007, 10.09.2007 по делу № А40-76383/06-80-286. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

194. Постановление ФАС Московского округа от 26.12.2008 по делу № А40-18689/08-75-55. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

195. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 08.06.2020 по делу № А40-272978/2019. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.12.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

196. Постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 13.03.2019 по делу № А04-5977/2018. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 28.10.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

197. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 06.10.2014 по делу № А40-27810/14. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. –

URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

198. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.05.2009 по делу № А56-39798/2006. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 24.09.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

199. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 14.10.2021 по делу № А40-105384/21-116-594. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 25.12.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

200. Решение Арбитражного суда Красноярского края от 07.05.2021 по делу № А33-5437/2020. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.05.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

201. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 28.07.2020 по делу № А40-316688/2019. – Текст : электронный // КонсультантПлюс. – URL: https://ovmf2.consultant.ru (дата обращения: 15.03.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей.

Судебная практика Канады

202. British Columbia v. Imperial Tobacco Ltd., [2005] 2 S.C.R. 473, 2005 SCC 49. – Текст : электронный // Верховный Суд Канады. – URL: https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/2282/index.do (дата обращения: 20.04.2020).

203. Canada (Attorney General) v. Webster, 2003 FCA 388. – Текст : электронный // Канадский институт правовой информации. – URL: https://canlii.ca/t/4gt5 (дата обращения: 14.12.2021).

204. Canada (National Revenue) v. Atlas Tube Canada ULC, 2018 FC 1086. – Текст : электронный // Канадский институт правовой информации. – URL: https://canlii.ca/t/hvxth (дата обращения: 31.10.2021).

205. Canada (National Revenue) v. Stankovic, 2018 FC 462. – Текст : электронный // Канадский институт правовой информации. – URL: https://canlii.ca/t/hrs28 (дата обращения: 14.12.2021).

206. Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada, [2005] 2 S.C.R. 601, 2005 SCC 54. – Текст : электронный // Верховный Суд Канады. – URL: https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/2288/index.do?q=gaar (дата обращения: 17.08.2020).

207. Canada v. Collins & Aikman Canada Inc., 2010 FCA 251. – Текст : электронный // Канадский институт правовой информации. – URL: https://www.canlii.org/en/ca/fca/doc/2010/2010fca251/2010fca251.html? (дата обращения: 21.08.2020).

208. Canada v. Landrus, 2009 FCA 113. – Текст : электронный // Канадский институт правовой информации. – URL: https://www.canlii.org/en/ca/fca/doc/2009/2009fca113/2009fca113.html? (дата обращения: 21.08.2020).

209. Canada v. Roitman, 2006 FCA 266. – Текст : электронный // Канадский институт правовой информации. – URL: https://canlii.ca/t/1p1sw (дата обращения: 14.12.2021).

210. Copthorne Holdings Ltd. v. Canada, 2011 SCC 63, [2011] 3 S.C.R. 721. – Текст : электронный // Верховный Суд Канады. – URL: https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/7981/index.do (дата обращения: 19.12.2019).

211. Duha Printers (Western) Ltd. v. Canada, [1998] 1 S.C.R. 795. – Текст : электронный // Верховный Суд Канады. – URL: https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/1619/index.do (дата обращения: 24.12.2019).

212. eBay Canada Ltd. v. M.N.R., 2008 FCA 348, [2010] 1 FCR 14. – Текст : электронный // Канадский институт правовой информации. – URL: https://canlii.ca/t/21j1p (дата обращения: 31.10.2021).

213. Fredette v. The Queen, 2001 TCC 625. – Текст : электронный // Канадский институт правовой информации. – URL: https://canlii.ca/t/1c3m4 (дата обращения: 04.05.2020).

214. Geransky v. The Queen, 2001 TCC 480. – Текст : электронный // Канадский институт правовой информации. – URL: https://www.canlii.org/en/ca/tcc/doc/2001/2001canlii480/2001canlii480.html? (дата обращения: 21.08.2020).

215. James Richardson & Sons v. M.N.R., [1984] 1 S.C.R. 614. – Текст : электронный // Верховный Суд Канады. – URL: https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/25/index.do (дата обращения: 31.10.2021).

216. Lipson v. Canada, 2009 SCC 1, [2009] 1 S.C.R. 3. – Текст : электронный // Верховный Суд Канады. – URL: https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/2670/index.do (дата обращения: 21.08.2020).

217. Longley v. Canada (Minister of National Revenue), 1999 BC SC 5750. – Текст : электронный // Канадский институт правовой информации. – URL: https://www.canlii.org/en/bc/bcsc/doc/1999/1999canlii5750/1999canlii5750.html (дата обращения: 10.12.2019).

218. Mathew v. The Queen, 2002 TCC 46779. – Текст : электронный // Канадский институт правовой информации. – URL: https://www.canlii.org/en/ca/tcc/doc/2002/2002canlii46779/2002canlii46779.html (дата обращения: 04.04.2020).

219. Moldowan v. The Queen, [1978] 1 S.C.R. 480. – Текст : электронный // Верховный Суд Канады. – URL: https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/2576/index.do (дата обращения: 12.12.2019).

220. Morguard Properties Ltd. v. City of Winnipeg, [1983] 2 S.C.R. 493. – Текст : электронный // Верховный Суд Канады. – URL: https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/2485/index.do (дата обращения: 18.12.2019).

221. OSFC Holdings Ltd. v. Canada, 2001 FCA 260, [2002] 2 F.C. 288. – Текст : электронный // Канадский институт правовой информации. – URL: https://www.canlii.org/en/ca/scc/doc/2011/2011scc63/2011scc63.html (дата обращения: 25.04.2020).

222. Owen Holdings Ltd v. Canada, 1997 FCA 16702. – Текст : электронный // Канадский институт правовой информации. – URL: https://www.canlii.org/en/ca/fca/doc/1997/1997canlii16702/1997canlii16702.html? (дата обращения: 21.08.2020).

223. Prévost Car Inc. v., The Queen, 2008 TCC. 231. – Текст : электронный. // Канадский институт правовой информации. – URL: http://www.canlii.org/en/ca/tcc/doc/2008/2008tcc231/2008tcc 231.html (дата обращения: 02.02.2018).

224. Re Manitoba Language Rights, [1985] 1 S.C.R. 721. – Текст : электронный // Верховный Суд Канады. – URL: https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/60/index.do (дата обращения: 24.12.2019).

225. Reference re Secession of Quebec, [1998] 2 S.C.R. 217. – Текст : электронный // Верховный Суд Канады. – URL: https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/1643/index.do (дата обращения: 10.12.2019).

226. Soft-Moc Inc. v. Canada (National Revenue), 2013 FC 291. – Текст : электронный // Канадский институт правовой информации. – URL: https://canlii.ca/t/fwlc5 (дата обращения: 31.10.2021).

227. Stubart Investments Ltd. v. The Queen, [1984] 1 S.C.R. 536. – Текст : электронный // Верховный Суд Канады. – URL: https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/item/2488/index.do (дата обращения: 24.12.2019).

228. Superior Plus Corp. v. the Queen, 2015 TCC 132. – Текст : электронный // Канадский институт правовой информации. – URL: https://www.canlii.org/en/ca/tcc/doc/2015/2015tcc132/2015tcc132.html? (дата обращения: 01.11.2021).

229. The Canadian Northern Railway Co. v. The King, [1922] 64 S.C.R. 264. – Текст : электронный // Канадский институт правовой информации. – URL: https://www.canlii.org/en/ca/scc/doc/1922/1922canlii31/1922canlii31.html (дата обращения: 25.04.2020).

Судебная практика Великобритании

230. Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster, [1936] AC 1 19 TC 490. – Текст : электронный // United Kingdom House of Lords Decisions. – URL: http://www.bailii.org/uk/cases/UKHL/1935/4.html (дата обращения: 05.01.2020).

V. Монографии и научные статьи

Монографии и научные статьи отечественных авторов

231. Алексеев, С.С. Общая теория права : Курс в 2-х т. Т. 1 / С.С. Алексеев. – Москва : Юридическая литература, 1981. – 359 с. – ISBN В пер. – Текст : непосредственный.

232. Алексеев, С.С. Право. Азбука. Теория. Философия : Опыт комплексного исследования / С.С. Алексеев. – Москва : Статут, 1999. – 709 с. – ISBN 5-8354-0002-0. – Текст : непосредственный.

233. Алексеев, С.С. Социальная ценность права в советском обществе : [монография] / С.С. Алексеев. – Екатеринбург : Гуманитарный университет, 2019. – LXXX, 223 с. – (Серия «Предназначение и могущество права»). – ISBN 978-5-7741-0368-3. – Текст : непосредственный.

234. Алексеев, С.С. Теория права / С.С. Алексеев. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Бек, 1995. – 311 с. – ISBN 5-85639-093-8. – Текст : непосредственный.

235. Алексеев, С.С. Правовые средства : постановка проблемы, понятие, классификация / С.С. Алексеев. – Текст : непосредственный // Советское государство и право. – 1987. – № 6. – С. 12–19.

236. Алексеенко, М.М. Действующее законодательство о прямых налогах / Исследование М.М. Алексеенко. – Санкт-Петербург : тип. М. Стасюлевича, 1879. – 242 с. – ISBN отсутствует. – Текст : непосредственный.

237. Анишина, В.И. Реализация принципа правовой определенности в российской судебной системе / В.И. Анишина, Т.Н. Назаренко. – Текст : непосредственный // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. – 2013. – № 2. – С. 40–47.

238. Аракелов, С.А. Антиуклонительные нормы в международной практике. Новые законодательные инструменты по борьбе против уклонения от уплаты налогов в России / С.А. Аракелов. – Текст : непосредственный // Закон. – 2018. – № 5. – С. 109–115.

239. Артюх, А.А. Ответственность государства за ущерб от неконституционных фискальных законов: время еще не пришло? / А.А. Артюх. – Текст : непосредственный // Налоговед. – 2016. – № 7. – С. 38–47.

240. Багаев, В. Интервью с Г.А. Гаджиевым «Современный судья должен думать об экономике» / В. Багаев. – Текст : непосредственный // Закон. – 2015. – № 4. – С. 8–15.

241. Бондарь, Н.С. Нормативно-доктринальная природа решений Конституционного Суда РФ как источников права / Н.С. Бондарь. – Текст : непосредственный // Журнал российского права. – 2007. – № 4. – С. 75–85.

242. Бондарь, Н.С. Правовая определенность — универсальный принцип конституционного нормоконтроля (практика Конституционного Суда РФ) /

Н.С. Бондарь. – Текст : непосредственный // Конституционное и муниципальное право. – 2011. – № 10. – С. 4–10.

243. Бондарь, Н.С. Судебный конституционализм в России в свете конституционного правосудия / Н.С. Бондарь. – Москва : Норма : ИНФРА-М, 2011. – 543 с. – ISBN 978-5-91768-139-9. – Текст : непосредственный.

244. Брук, Б.Я. Кодификация концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве: постановка проблемы / Б.Я. Брук. – Текст : непосредственный // Закон. – 2013. – № 4. – С. 54–62.

245. Брусницын, С.В. Современный налоговый контроль за НДС как форма налогового администрирования / С.В. Брусницын – Текст : непосредственный // Научное обозрение. – 2012. – № 1. – С. 18–25.

246. Брызгалин, А.В. Налоговая оптимизация : принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин ; под ред. А.В. Брызгалина. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : Юрайт : Налоги и финансовое право, 2006 (Киров : Дом печати – Вятка). – 304 с. – (Профессиональная практика). – ISBN 5-94879-554-3. – Текст : непосредственный.

247. Брызгалин, А.В. Понятие и правовые принципы налогового контроля / А.В. Брызгалин – Текст : непосредственный // Налоги и финансовое право. – 2008. – № 5. – С. 111–126.

248. Быков, С.С. К дискуссии о понятии противодействия уклонению от уплаты налогов и его значении в признании налогового права самостоятельной отраслью / С.С. Быков. – Текст : непосредственный // Известия БГУ. – 2014. – № 1(93). – С. 90–99.

249. Быков, С.С. Роль противодействия уклонению от налогообложения в системе российского права / С.С. Быков. – Текст : непосредственный // Налоги и финансовое право. – 2012. – № 9. – С. 124–129.

250. Васильева, Е.Г. Налоговая выгода : монография / Е.Г. Васильев. – Москва : Юрлитинформ, 2015. – 175 с. ; 22 см. – (Налоговое право). – ISBN 978-5-4396-0884-3. – Текст : непосредственный.

251. Винницкий, Д.В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или Как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках / Д.В. Винницкий. – Текст : непосредственный // Закон. – 2018. – № 11. – С. 44–57.

252. Винницкий, Д.В. Запрос документов от налогоплательщика: в поисках разумных пределов / Д.В. Винницкий, Д.М. Щекин, А.Р. Султанов – Текст : непосредственный // Вестник Арбитражного суда Московского округа. – 2019. – № 2. – С. 27–30.

253. Винницкий, Д.В. Налоговое процедурное право и налоговый процесс: проблемы становления / Д.В. Винницкий. – Текст : непосредственный // Законодательство. – 2003. – № 2. – С. 23–31.

254. Власенко, Н.А. Разумность и определенность в правовом регулировании : монография / Н.А. Власенко ; Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. – Москва : ИНФРА-М, 2014. – 156 с. – ISBN 978-5-16-010271-9. – Текст : непосредственный.

255. Власенко, Н.А. Проблемы правовой неопределенности: курс лекций. / Н.А. Власенко ; Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. – Москва : ИНФРА-М, 2015. — 176 с. — ISBN 978-5-16-011136-0 – Текст : непосредственный.

256. Гаджиев, Г.А. Принцип правовой определенности и роль судов в его обеспечении. Качество законов с российской точки зрения / Г.А. Гаджиев. – Текст : непосредственный // Сравнительное конституционное обозрение. – 2012. – № 4. – С. 16–28.

257. Гаджиев, Г.А. Существует ли в российском правопорядке общая норма, не допускающая уклонение от уплаты налогов? / Г.А. Гаджиев. – Текст : непосредственный // Корпоративный юрист. – № 1. – 2005. – С. 8–10.

258. Гидирим, В.А. Концепция «бенефициарной собственности» в международном налогообложении / В.А. Гидирим. – Текст : непосредственный // Международное право. № 3. 2014. С. 32–192.

259. Грибанов, В.П. Принципы осуществления гражданских прав / В.П. Грибанов. – Текст : непосредственный // Вестн. МГУ. Серия «Право». – 1966. – № 3. – С. 10–23.

260. Громов, В.В. Уклонение от уплаты налогов: сущность и значение в налоговой терминологии / В.В. Громов. – Текст : непосредственный // Финансовое право. – 2019. – № 3. – С. 32–36.

261. Гук, П.А. Судебная практика как форма судебного нормотворчества в правовой системе России: процессы демократизации / П.А. Гук. – Текст : непосредственный // Юридическая техника. – 2014. – № 8. – С. 126–130.

262. Гук, П.А. Судебное нормотворчество: вопросы теории и практики / П.А. Гук. – Текст : непосредственный // Lex Russica. – 2016. – № 7. – С. 14–27.

263. Гусева, Т.А. Получение предварительного заключения налогового органа как способ налогового планирования / Т.А. Гусева. – Текст : непосредственный // Право и экономика. – 2006. – № 11. – С. 55–59.

264. Демин, А.В. Децентрализация и деформализация правообразования — стратегическое направление развития законотворчества в условиях постмодерна / А.В. Демин. – Текст : непосредственный // Юридическая техника. – 2015. – № 9. – С. 236–240.

265. Демин, А.В. Дискреция в налоговом праве / А.В. Демин. – Текст : непосредственный // Вестник Пермского университета. Юридические науки. – 2017. – Вып. 35. – С. 42–55.

266. Демин, А.В. К вопросу о судебном налоговом праве: современное состояние и дальнейшие перспективы / А.В. Демин. – Текст : непосредственный // Известия вузов. Правоведение. – 2012. – № 3. – С. 146–157.

267. Демин, А.В. Определенность налогообложения как фундаментальный принцип налогового права / А.В. Демин. – Текст : непосредственный // Вопросы правоведения. – 2012. – № 1. – С. 158–173.

268. Демин, А.В. Относительно-определенные средства в системе налогово-правового регулирования: тенденции и перспективы / А.В. Демин. – Текст : непосредственный // Финансовое право. – 2012. – № 1. – С. 6–9.

269. Демин, А.В. Официальные разъяснения фискальных органов в контексте определенности налогообложения / А.В. Демин. – Текст : непосредственный // Вестник Томского государственного университета. Право. – 2019. – № 31. – С. 63–73.

270. Демин, А.В. Принцип определенности налогообложения : монография / А.В. Демин. – Москва : Статут, 2015. – 366 с. – ISBN 978-5-8354-1142-9. – Текст : непосредственный.

271. Елинский, А.В. Опыт Великобритании и США по разграничению законной и незаконной минимизации налогов и его значение для совершенствования российского законодательства / А.В. Елинский. – Текст : непосредственный // Журнал российского права. – 2006. – № 10. – С. 140–143.

272. Ершов, В.В. Парные категории «определенность права» и «неопределенность права» / В.В. Ершов. – Текст : непосредственный // Определенность и неопределенность права как парные категории : проблемы теории и практики : Материалы XII Международной научно-практической конференции. В 3-х частях. – Москва : РГУП, 2018. – С. 12–42.

273. Ершов, В.В. Юридическая природа правовых позиций суда / В.В. Ершов. – Текст : непосредственный // Российское правосудие. – 2013. – № 6(86). – С. 37–47.

274. Журавлева, О.О. Принцип правовой определенности и акты высших судебных органов в налоговом праве / О.О. Журавлева. – Текст : непосредственный // Журнал российского права. – 2011. – № 4. – С. 73–77.

275. Жутаев, А.С. Актуальные проблемы в организации налогового контроля / А.С. Жутаев. – Текст : непосредственный // Налоги. – 2019. – № 5. – С. 19–21.

276. Жутяева, С.А., Мотивированное мнение налогового органа и налоговый мониторинг в России: проблемы и перспективы развития / С.А. Жутаева, Е.М. Звягина, Е.Ю. Рябинина. – Текст : непосредственный // Экономика и управление. – 2016. – № 6. – С. 50–53.

277. Зарипов, В.М. Почему Налоговый кодекс перестал быть настольной книгой инспектора? / В.М. Зарипов.– Текст : непосредственный // Закон. – 2021. – № 5. – С. 48–53.

278. Зорькин, В.Д. Конституционный Суд России : доктрина и практика : [монография] / В.Д. Зорькин. – Москва : Норма, 2017. – 591 с. – ISBN 978-5-91768-801-5. – Текст : непосредственный.

279. Игнатов, А.О концепциях необоснованной налоговой выгоды и деловой цели / А. Игнатов, А. Сулин – Текст : непосредственный // Налоговая политика и практика. – 2011. – № 6. – С. 38–41.

280. Ильин, А.Ю. Планирование контрольной работы налоговых органов с использованием информационных ресурсов / А.Ю. Ильин – Текст : непосредственный // Финансовое право. – 2013. – № 4. – С. 34–39.

281. Карасева, М.В. Налоговый процесс — новое явление в праве / М.В. Карасева. – Текст : непосредственный // Хозяйство и право. – 2003. – № 6. – С. 54–55, 60.

282. Кашин, В.А. Налоговые соглашения России : Международное налоговое планирование для предприятий / В.А. Кашин. – Москва : Финансы : ЮНИТИ, 1998. – 382 с. – ISBN 5-85173-095-1. – Текст : непосредственный.

283. Ключевский, В.О. Сочинения : в 9-ти томах. Т. 4 : Курс русской истории / В.О. Ключевский ; под ред. В.Л. Янина ; послесл. и коммент. В.А. Александров, В.Г. Зимина. – Москва : Мысль, 1989. – 398 с. – ISBN отсутствует. – Текст : непосредственный.

284. Кожевников, О.А. Неопределенность содержания правовых норм института государственной регистрации юридических лиц может привести к нарушению конституционных принципов равенства и верховенства закона / О.А. Кожевников. – Текст : непосредственный // Право и образование. – 2008. – № 12. – С. 123–132.

285. Коновалов, А.В. Принципы права в доктринах и законодательстве стран континентальной правовой семьи / А.В. Коновалов. – Текст : непосредственный // Журнал российского права. – 2018. – № 8. – С. 14–24.

286. Константинова, Д.М. Дробление бизнеса как налоговое преступление / Д.М. Константинова, Д.О. Данилов. – Текст : непосредственный // Уголовное право. – 2018. – № 5. – С. 22–28.

287. Коршунова, М.В. «Уклонение» и «оптимизация» в системе налогового контроля / М.В. Коршунова. – Текст : непосредственный // Финансы. – 2007. – № 5. – С. 26–29.

288. Красюков, А.В. Предпроверочный анализ как новый вид налоговой проверки / А.В. Красюков. – Текст : непосредственный // Финансовое право. – 2018. – № 1. – С. 44–46.

289. Красюков, А.В. Искажение сведений о фактах хозяйственной жизни или искажение фактов хозяйственной жизни? / А.В. Красюков. – Текст : непосредственный // Налоги. – 2020. – № 2. – С. 28–31.

290. Крохина, Ю.А. Особенности имплементации принципов Базеля III в банковское законодательство Российской Федерации / Ю.А. Крохина. – Текст : непосредственный // Банковское право. – 2020. – № 5. – С. 55–62.

291. Кувалин, Д.Б. Экономическая политика и поведение предприятий : механизмы взаимного влияния : монография / Д.Б. Кувалин ; Российская акад. наук, Ин-т народнохозяйственного прогнозирования. – Москва : МАКС пресс, 2009 (Люберцы (Моск. обл.) : ПИК ВИНИТИ). – 319 с. – ISBN 978-5-317-02938-8. – Текст : непосредственный.

292. Кучин, М.В. Формы судебного нормотворчества / М.В. Кучин. – Текст : непосредственный // Российский юридический журнал. – 2018. – № 3. – С. 9–23.

293. Лейст, О.Э. Сущность права : проблемы теории и философии права / О.Э. Лейст ; под ред. В.А. Томсинова. – Москва : Зерцало, 2008. – 339 с. – (Серия «Русское юридическое наследие» / Московский гос. ун-т им. М. В. Ломоносова, Юридический фак.). – ISBN 978-5-8078-0151-7. – Текст : непосредственный.

294. Лесова, А. Модельный проект ст. 45.1 НК РФ «Особенности определения налоговых обязательств» / А. Лесова, В. Зарипов. – Текст : непосредственный // Корпоративный юрист. – 2005. – № 1. – С. 29–32.

295. Лившиц, Р.З. Судебная практика как источник права / Р.З. Лившиц. – Текст : непосредственный // Судебная практика как источник права : сборник / Отв. ред. Б.Н. Топорнин. – Москва : Изд-во ИГиП РАН, 1997. – С. 3–15. – ISBN 5-201-01359-7.

296. Литвинова, Ю.М. Налоговый мониторинг: опыт правового регулирования в зарубежных странах и перспективы развития в Российской Федерации / Ю.М. Литвинова. – Текст : непосредственный // Ленинградский юридический журнал. – 2017. – № 4. – С. 175–181.

297. Малько, А.В. Правовые средства как общетеоретическая проблема / А.В. Малько– Текст : непосредственный // Известия высших учебных заведений. Правоведение. – 1999. – № 2. – С. 4–16.

298. Мачехин, В.А. Налоговый кодекс и налоговое планирование / В.А. Мачехин. – Текст : непосредственный // Законодательство. – 1999. – № 10. – С. 35–41.

299. Мижинский, М.Ю. Борьба с уклонением от уплаты налогов: правовой опыт Великобритании / М.Ю. Мижинский. – Текст : непосредственный // Финансовое право. – 2006. – № 5. – С. 13–17.

300. Морозова, Л.А. Правовая определенность как общеправовой универсальный принцип реализации права / Л.А. Морозова. – Текст : непосредственный // Социально-экономические явления и процессы. – 2017. – Т. 12. – № 3. – С. 250–255.

301. Нагорная, Э.Н. Налоговые споры. Оценка доказательств в суде : [правовые презумпции в налоговых спорах, распределение бремени доказывания между субъектами доказывания, виды доказательств в налоговых спорах] / Э.Н. Нагорная. – Москва : Юстицинформ, 2009. – 526 с. – ISBN 978-5-7205-0953-8. – Текст : непосредственный.

302. Нарутто, С.В. К вопросу о правовой определенности законодательства / С.В. Нарутто – Текст : непосредственный // Актуальные проблемы российского права. – 2015. – № 11. – С. 9–19.

303. Никонова, М.В. Международная программа соответствия требованиям налогового законодательства ICAP 2.0 / М.В. Никонова. – Текст : непосредственный // Налоговед. – 2021. – № 2. – С. 35–44.

304. Овчарова, Е.В. Способы обеспечения эффективности административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения и сборов / Е.В. Овчарова – Текст : непосредственный // Административное право и процесс. – 2019. – № 12. – С. 19–28.

305. Озеров, И.Х. Основы финансовой науки : курс лекций, читанный в С.-Петербургском и Московском университетах. Выпуск 1. Учение об обыкновенных

доходах / И.Х. Озеров. – Москва : Тип. И.Д. Сытина, 1911. – 533 с. – ISBN отсутствует. – Текст : непосредственный.

306. Орлов, М.Ю. Истребование документов в ходе налогового контроля: законодательное регулирование и практика / М.Ю. Орлов. – Текст : непосредственный // Реформы и право. – 2012. – № 3. – С. 46–49.

307. Пепеляев, С.Г. Комментарий к Постановлению Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 (Начало) / С.Г. Пепеляев. – Текст : непосредственный // Налоговед. – 2007. – № 2. – С. 21–34.

308. Пепеляев, С.Г. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды / С.Г. Пепеляев. – Текст : непосредственный // Закон. – 2007. – № 2. – С. 75–90.

309. Пилипенко, А.А. Налоговое планирование (оптимизация): моделирование научных подходов / А.А. Пилипенко. – Текст : непосредственный // Налоги. – 2012. – № 3. – С. 10–13.

310. Покровский, И.А. Основные проблемы гражданского права / И.А. Покровский. – 7-е изд., стер. – Москва : Адвокатская фирма «Юстина» : Статут, 2016. – 349 с. – (Классика российской цивилистики). – ISBN 978-5-8354-1261-7. – Текст : непосредственный.

311. Пресняков, М.В. Правовая определенность и определенность прав в современном конституционно-правовом дискурсе / М.В. Пресняков. – Текст : непосредственный // Гражданин и право. – 2014. – № 4. – С. 3–16.

312. Пресняков, М.В. Правовая определенность и принцип разумной сдержанности законодателя: проблема формальной и материальной правовой определенности / М.В. Пресняков. – Текст : непосредственный // Конституционное и муниципальное право. – 2014. – № 4. – С. 3–6.

313. Пресняков, М.В. Проблема определенности конституционно-правового статуса человека и гражданина в современной России / М.В. Пресняков. – Текст :

непосредственный // Конституционное и муниципальное право. – 2016. – № 6. – С. 16–20.

314. Пресняков, М.В. Проблема «качества закона» как требование верховенства права / М.В. Пресняков. – Текст : непосредственный // Гражданин и право. – 2009. – № 12. – С. 15–17.

315. Пресняков, М.В. Правовая определенность как качество права / М.В. Пресняков. – Текст : непосредственный // Гражданин и право. – 2012. – № 10. – С. 20–35.

316. Пугинский, Б.И. Гражданско-правовые средства в хозяйственных отношениях. – Москва : Юридическая литература, 1984. – 223 с. – ISBN отсутствует. – Текст : непосредственный.

317. Пугинский, Б.И. Инструментальная теория правового регулирования / Б.И. Пугинский. – Текст : непосредственный // Вестник Московского университета. Серия 11. Право. – 2011. – № 3. – С. 22–31.

318. Пустовалов, Е.В. Обеспечение прав налогоплательщиков (владельцев информации) при осуществлении обмена налоговой информацией с иностранными государствами / Е.В. Пустовалов. – Текст : непосредственный // Налоги. – 2012. – № 2. – С. 30–34.

319. Разгулин, С.В. О недобросовестности и противоправности в налоговых отношениях / С.В. Разгулин. – Текст : непосредственный // Корпоративный юрист. – № 1. – 2005. – С. 5–7.

320. Разгулин, С.В. Совершенствование законодательства как инструмент противодействия злоупотреблению правом в налоговых отношениях / С.В. Разгулин. – Текст : непосредственный // Налоговый вестник. – 2006. – № 3. – С. 3–10.

321. Рахматуллина, З.З. Неопределенность правовой нормы — как технико-юридический прием правотворчества / З.З. Рахматуллина. – Текст :

непосредственный// Правотворчество в Российской Федерации: проблемы теории и практики. М., 2010. С. 377–378.

322. Резяпова, А.М. Развитие теоретических аспектов налоговой оптимизации в условиях совершенствования законодательства / А.М. Резяпова. – Текст : непосредственный // Аудитор. – 2017. – № 9. – С. 32–47.

323. Ровинский, М.А. Пределы допустимого налогового планирования: история и актуальные тенденции / М.А. Ровинский. – Текст : непосредственный // Московский Юрист. – 2013. – № 2(9). – С. 32–47.

324. Савсерис, С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве / С.В. Савсерис. – Москва : Пепеляев, Гольцблат и партнеры : Статут, 2007. – 189 с. – (Библиотека налогового юриста). – ISBN 5-8354-0386-0. – Текст : непосредственный.

325. Сапун, В.А. Инструментальная теория права и правовые средства как элементы юридической техники / В.А. Сапун, Я.В. Турбова. – Текст : непосредственный // Ленинградский юридический журнал. – 2010. – № 3. – С.182–183.

326. Сасов, К.А. Какой должна быть общая норма о налоговых злоупотреблениях / К.А. Сасов – Текст : непосредственный // Закон. – 2021. – № 8. – С. 102–106.

327. Саттарова, Н.А. Отдельные финансово-правовые средства обеспечения финансовой дисциплины в сфере денежного обращения / Н.А. Саттарова. – Текст : непосредственный // Финансовое право. – 2016. – № 4. – С. 27–29.

328. Середа, И.М. Правовая политика в сфере противодействия уклонению от уплаты налогов / И.М. Середа. – Текст : непосредственный // Налоги. – 2013. – № 5. – С. 19–23.

329. Смирникова Ю.Л. Финансово-правовые средства обеспечения интересов застрахованных лиц – субъектов обязательного пенсионного страхования /

Ю.Л. Смирникова. – Текст : непосредственный // Правовая культура. – 2011. – № 2. – С. 140–145.

330. Смирнов, Г. Налоговая оптимизация как преступление / Г. Смирнов, В. Зарипов, Л. Головко, Д. Щекин, А. Брызгалин, Е. Тимофеев, Д. Винницкий, А. Попов, А. Борисичев, Н. Колоколов, С. Будылин, М. Роенко. – Текст : непосредственный // Закон. 2014. № 8. С. 16–30.

331. Сосновский, С.А. Принцип правовой определенности и налоговая правосубъектность организаций / С.А. Сосовновский. – Текст : непосредственный // Налоговед. – 2019. – № 7. – С. 31–39.

332. Старых, Ю.В. Усмотрение в налоговом правоприменении / Ю.В. Старых ; под ред. М.В. Карасевой. – 2-е изд. – Москва : Юриспруденция, 2011. – 174 с. – ISBN 978-5-9516-0625-9. – Текст : непосредственный.

333. Султанов, А.Р Правовая определенность и судебное нормотворчество / А.Р. Султанов. – Текст : непосредственный // Законодательство и экономика. – 2007. – № 11. – С. 39–40.

334. Султанов, А.Р. Правовая определенность в надзорном производстве ГПК РФ и практика Конституционного Суда РФ. Текст : электронный / А.Р. Султанов. – Текст : непосредственный // Право и политика. – 2007. – № 5. – С. 30–39.

335. Сунцева, П.В. Определение понятия права на оптимизацию налогообложения в Российской Федерации / П.В. Сунцева. – Текст : непосредственный // Налоги и финансовое право. – 2010. – № 12. – С. 206– 212.

336. Тарнопольская, Д.С. Выездные налоговые проверки: что нужно знать налогоплательщику / Д.С. Тарнопольская, Д.А. Савин. – Текст : непосредственный // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2014. – № 5. – С. 60–64.

337. Тимофеев, Е.В. Механизмы налоговой оптимизации: практика применения положений статьи 54.1 НК РФ / Е.В. Тимофеев, А.В. Серебряков. – Текст :

непосредственный // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2020. – № 11. – 72–79.

338. Толкушкин, А.В. История налогов в России / А.В. Толкушкин. – Москва : Юристъ, 2001. – 430 с. – (Homo faber). – ISBN 5-7975-0409-X. – Текст : непосредственный.

339. Тупанчески, Н.Р. Уклонение от уплаты налогов в сравнительном праве : [монография] / Н.Р. Тупанчески ; под ред. В.С. Комиссарова ; Фонд содействия правоохранит. органам «Закон и право». – Москва : Юнити : Закон и право, 2001. – 246 с. – ISBN 5-238-00380-3. – Текст : непосредственный.

340. Удалов, Р.В. Применение аналитических инструментов при осуществлении налогового контроля (предпроверочный анализ) / Р.В. Удалов.– Текст : непосредственный // Налоги и налогообложение. – 2012. № – 5. – С. 33–35.

341. Хаванова, И.А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения : монография / И.А. Хаванова ; под ред. И.И. Кучерова. – Москва : ИЗиСП, Юриспруденция, 2016. – 352 с. – ISBN 978-5-9516-0767-6. – URL: https://ovmf2.consultant.ru. (дата обращения: 15.12.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей. – Текст : электронный.

342. Хаванова, И.А. Диагностика налоговой выгоды в национальном и международном праве (методологические аспекты) / И.А. Хаванова. – Текст : непосредственный // Налоги. – 2021. – № 1. – С. 36–40.

343. Хаванова, И.А. Международные налоговые договоры: новая многосторонняя реальность / И.А. Хаванова. – Текст : непосредственный // Финансовое право. – 2018. – № 6. – С. 28–30.

344. Хаванова, И.А. Налоговые соглашения России / И.А. Хаванова. – Текст : непосредственный // Экономико-правовой бюллетень. – 2013. – № 9. – 160 с.

345. Хаванова, И.А. Проценты и дивиденды: конфликт квалификаций при налогообложении / И.А. Хаванова. – Текст : непосредственный // Налоговый вестник. – 2013. – № 6. – С. 45–51.

346. Хаванова, И.А. Концепция бенефициарного владельца (собственника) в налоговом праве / И.А. Хаванова. – Текст : непосредственный // Журнал российского права. – 2014. – № 12. – С. 50–60.

347. Хрекова, В.Е. К вопросу о способах налоговой оптимизации / В.Е. Хрекова. – Текст : непосредственный // Налоговая политика и практика. – 2011. – № 7. – С. 30–34.

348. Цыгановкин, В.А. Принципы права в современной юридической доктрине и практике / В.А. Цыгановкин. – Текст : непосредственный // Вестник РГГУ. Серия «Экономика. Управление. Право». – 2019. – № 2. – С. 147–156.

349. Шарнина, Л.А. Проблемы установления пробелов в конституционном праве / Л.А. Шарнина. – Текст : непосредственный // Конституционное и муниципальное право. – 2018. – № 1. – С. 17–21.

350. Шафиров, В.М. Содержательная и формальная определенность в праве / В.М. Шафиров. – Текст : непосредственный // Определенность и неопределенность права как парные категории : проблемы теории и практики : Материалы XII Международной научно-практической конференции. В 3-х частях. – Москва : РГУП, 2018. – С. 260–274.

351. Шахмаметьев, А.А. Международное налоговое право / А.А. Шахмаметьев. – Москва : Международные отношения, 2014. – 823 с. – ISBN 978-5-7133-1449-1. – Текст : непосредственный.

352. Шепенко, Р.А. Международные налоговые правила : в 2 ч. Ч. 1 / Р.А. Шепенко. – Москва : Юрлитинформ, 2012. – 512 с. – (Налоговое право). – ISBN 978-5-4396-0114-1. – Текст : непосредственный.

353. Шепенко, Р.А. О международных налоговых соглашениях / Р.А. Шепенко. – Текст : непосредственный // Российский внешнеэкономический вестник. – 2011. – № 6. – С. 54–59.

354. Шередеко, Е.В. Уклонение от уплаты налогов: причины, способы и средства пресечения / Е.В. Шередеко, В.Н. Симин. – Текст : непосредственный // Финансовое право. – 2009. – № 1. – С. 12–19.

355. Шестопалов, М. Исторический аспект проблемы налогообложения / М. Шестопалов. – Текст : непосредственный // Право и жизнь. – 2006. – № 96. – С. 228–240.

356. Щекин, Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права : [монография] / Д.М. Щекин ; PG&P Пепеляев, Гольцблат и партнеры. – Москва : Статут, 2007. – 234 с. – ISBN 978-5-8354-0397-4. – Текст : непосредственный.

357. Щекин, Д.М. Баланс частных и публичных интересов и борьба с налоговыми злоупотреблениями в современной России / Д.М. Щекин. – Текст : непосредственный // Закон. – 2018. – № 11. – С. 32–43.

358. Ядрихинский, С.А. Законные интересы налогоплательщиков: проблемы теории и практики: монография / отв. ред. Е.Ю. Грачева. – Москва : Проспект, 2021. – 384 с. ISBN 978-5-392-35295-1 – Текст : непосредственный.

Монографии и научные статьи зарубежных авторов

359. Abrary, N., Munoz, M., Pantaleo, N., Powrie, D. CRA Audits of Large Corporations // Report of Proceedings of the Seventieth Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 2019. – 25 p. – Текст : непосредственный.

360. Adams, W., Sinclair, B.R. What, When, Why and How to Request an Income Tax Ruling // British Columbia Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 2005. – 14 p. – Текст : непосредственный.

361. Adlington, R.G. How Reasonable Is Reasonable? / R.G. Adlington. – Текст : непосредственный // Tax Hyperion. – 2017. – Vol. 14, № 5. – P. 1–3.

362. Aiken, C., Jackson, A. Current Issues: Recent Measures Related to Tax Administration Including Initiatives on Avoidance and Evasion // Prairie Provinces Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 2015. – 10 p. – Текст : непосредственный.

363. Allgood, D.R., Ahmed, F. The Modified General Anti-Avoidance Rule // Conference of the Law Society of Upper Canada and the Canadian Bar Association. – Toronto: Department of Education, Law Society of Upper Canada and Canadian Bar Association, 1988. – 33 p. – Текст : непосредственный.

364. Arnold, B.J. International Tax Primer / B. Arnold, M. Mcintyre. – 3nd edition. – Netherlands : Kluwer Law International, 2016. – 203 p. – ISBN 978-9-041-15975-5. – Текст : непосредственный.

365. Arnold, B.J. Statutory Interpretation: Some Thoughts on Plain Meaning // In Report of Proceedings of the Fiftieth Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 1998. – 36 p. – Текст : непосредственный.

366. Arnold, B.J. Aggressive International Tax Planning by Multinational Corporations: The Canadian Context and Possible Responses / B.J. Arnold., J.R. Wilson. – Текст : непосредственный // SPP Research Paper. – 2014. – Vol. 7. – No. 29. – 76 p.

367. Arnold, B.J. Responses to Tax Avoidance // Striking the Balance: Tax Administration, Enforcement and Compliance in the 1990s. – London: The Institute for Fiscal Studies, 1996. – 247 p. – Текст : непосредственный.

368. Arnold, B.J. Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model / B.J. Arnold. – Текст : непосредственный // Bulletin for International Fiscal Documentation. 2004. – Vol. 58. – No. 6. – P. 244–260.

369. Arnold, B.J. The General Anti-Avoidance Rule — Part 1 / B.J. Arnold., J.R. Wilson. – Текст : непосредственный // Canadian Tax Journal. – 1988. – Vol 36. – No. 34. – P. 829–887.

370. Arnold, B.J. The General Anti-Avoidance Rule – Part 2 / B.J. Arnold., J.R. Wilson. – Текст : непосредственный // Canadian Tax Journal. – 1988. – Vol. 36. – No. 5. – P. 1123–1185.

371. Battle, K. The 1987 White Paper on Tax Reform / K. Battle. – Текст : непосредственный // Journal of Law and Social Policy. – 1988. – № 3. – P. 66–103.

372. Beaubier, B.F., Stack R.J.C. The General Anti-Avoidance Rule: Recent Developments // Prairie Provinces Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 2001. – 50 p. – Текст : непосредственный.

373. Beith R. M., Gouin-Toussaint C. Revenue Canada Round Table: Canada-US and International Issues // Corporate Management Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 1994. – 15 p. – Текст : непосредственный.

374. Belleau, M.-C. La diversité identitaire et les opinions dissidentes de la Cour suprême du Canada: Conséquences sur la sécurité juridique / M.-C. Belleau, K. Johnson. – Текст : непосредственный // Revue du notariat. – 2008. – Vol. 110. – No. 2. – P. 319–335.

375. Beaulac, S. International Law Gateway to Domestic Law: Hart’s «Open Texture», Legal Language and the Canadian Charter / S. Beaulac – Текст : непосредственный // Revue juridique Thémis de l'Université de Montréal. – 2012. – Vol. 46. – No. 3. – P. 450.

376. Beneficial Ownership: Recent Trends / Ed. by M. Lang, P. Pistone, J. Schuch [et al.]. – Amsterdam : IBFD, 2013. – 366 p. – ISBN 978-9-087-22200-0. – Текст : непосредственный.

377. Bernstein, J., Durand, R., Marley, P. Treaty-Shopping Review // Report of Proceedings of the Sixty-Fifth Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 2014. – 17 p. – Текст : непосредственный.

378. Bilodeau, J.-L. La sécurité juridique et l'efficience des marchés: le cas de l'AMF / J.-L. Bilodeau. – Текст : непосредственный // Revue du notariat. – 2008. – Vol. 110. – No. 2. – P. 429–462.

379. Birnie, D. Living with GAAR: The Effect on Tax Practice // Corporate Management Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 1988. – 16 p.

380. Boddez, T., DelBigio, G. Criminal Tax Evasion: Review and Update // Report of Proceedings of the Sixty-Fourth Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 2013. – 28 p. – Текст : непосредственный.

381. Boyle, P., Gulliver, S., Lalonde, J., Lévesque, A.-M., Lynch, P. The GAAR Committee: Myth and Reality // Report of Proceedings of Fifty-Fourth Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 2003. – 20 p. – Текст : непосредственный.

382. Bravo, N. The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties / N. Bravo. – Текст : непосредственный // World Tax Journal. – 2016. – Vol. 8. – No 3. – P. 279–304.

383. Brie, F.E.L. The Courts in Tax Avoidance / F.E.L. Brie. – Текст : непосредственный // Canadian Tax Journal. – 1955. – Vol. 3. – No. 5. – P. 326–334.

384. Broe, L.D. BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse / L.D. Broe, J. Luts. – Текст : непосредственный // Intertax. – 2015. – Vol. 43. – No. 2. – P. 122–146.

385. Broe, L.D. International Tax Planning and Prevention of Abuse / L.D. Broe. – Amsterdam : IBFD, 2008. – 1144 p. – ISBN 978-9-087-22035-8. – Текст : непосредственный.

386. Brooks, M. Tax Avoidance: In Economics, Law and Public Choice / M. Brooks, J.G. Head. – Текст : непосредственный // Tax Avoidance and the Rule of Law. – Amsterdam : IBFD Publications, 1997. – P. 53–91. – ISBN 978-9-070-12598-1.

387. Bueschkens, M.A. Canada and the GAAR: a catch-all for abusive/avoidance tax planning / M.A. Bueschkens, B. Mann. – Текст : непосредственный // Trusts & Trustees. – 2019. – Vol. 25. – No. 1. – P. 75–92.

388. Cahiers de Droit Fiscal International. 2020. Vol. 105b. 385 p. – Текст : непосредственный.

389. Canadian Income Tax Law / G.D. David, A. Benjamin, L. Geoffrey, L. Philipps. – 6th edition. – Toronto : LexisNexis, 2018. – 1512 p. – ISBN 978-0-433-49560-4. – Текст : непосредственный.

390. Chan, M., Taylor, Ch. Provincial General Anti-Avoidance Rules and Governments' Responses to Interprovincial Tax Planning // Report of Proceedings of Sixtieth Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 2009. – 35 p. – Текст : непосредственный.

391. Chand, V. The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: An In-Depth Analysis / V. Chand. – Текст : непосредственный // Intertax. – 2018. – Vol. 46. – No. 1. – P. 18–44.

392. Charette, S., Prud'Homme, S., Canada Revenue Agency Round Table // Report of the Proceedings of the 69th Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 2018. – 31 p. – Текст : непосредственный.

393. Chong, H. EFT Reporting to the CRA / H. Chong. – Текст : непосредственный // Canadian Tax Highlights. – 2014. – Vol. 22. – No. 7. – P. 7–9.

394. Cohen, M.A. Tax Simplification — A Government Perspective // Report of Proceedings of the Twenty-Seventh Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 1975. – P. 7–20. – Текст : непосредственный.

395. Cooper, G.S. International Experience with General Anti-Avoidance Rules / Cooper G.S. – Текст : непосредственный // SMU L. Rev. – 2001. – No. 54. – P. 83–130.

396. Cooper, G.S. Tax Avoidance and Rule of Law / G.S. Cooper. – Amsterdam : IBFD, 1997. – 384 p. – ISBN 978-9-070-12598-1. – Текст : непосредственный.

397. Criclivaia, D. Joint Audits — Ten Years of Experience: A Literature Review / D. Criclivaia. – Текст : непосредственный // World Tax Journal. – 2020. – Vol. 12. – No. 3. – P. 663–708.

398. Danon, R.J. Treaty Abuse in the Post-BEPS World: An Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups / R.J. Danon. – Текст : непосредственный // Bulletin for International Taxation. – 2018.– Vol. 72. – No. 1. – P. 31–55.

399. Danon, R.J. The BEPS Multilateral Instrument: General Overview and Focus on Treaty Abuse / R.J. Danon, H. Salomé. – Текст : непосредственный // IFF Forum für Steuerrecht. – 2017. – P. 197–247.

400. Davaney, J., Mohamed R. Filing Returns and Elections — Assessments, Reassessments and Penalties // Prairie Provinces Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 2015. – 65 p. – Текст : непосредственный.

401. D'Avignon, J., Stewart, C. The Interaction of Specific Anti-Avoidance Rules Under GAAR // Report of the Proceedings of the Sixty-Eighth Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 2017. – 24 p. – Текст : непосредственный.

402. Decoste, F.C. Review Essay — Redeeming the Rule of Law / F.C. Decoste. – Текст : непосредственный // Alberta Law Review. – 2002. – Vol. 39. – No. 4. – P. 1004–1030.

403. Diksic, N. Some Reflections on the Roles of Legal and Economic Substance in Tax Law // Canadian Tax Foundation. Report of Proceedings of the Sixty-Second Tax Conference. 2010. – 34 p. – Текст : непосредственный.

404. Dodge, D.A. A New and More Coherent Approach to Tax Avoidance / D.A. Dodge. – Текст : непосредственный // Canadian Tax Journal. – 1997. – Vol. 36. – No. 1. – P. 1–22.

405. Dolson, H.M., Modern Overview of Specific Anti-Avoidance Rules / H.M. Dolson, K. Keung, J.A. Kumar – Текст : непосредственный // Canadian Tax Foundation. 2018. Conference Report. – Vol. 14. –63 p.

406. Donnelly, M. The Associated Corporation Rules: Getting Tax Reduction Under «Control» / M. Donnelly, A. Young. – Текст : непосредственный // Canadian Tax Journal. – 1998. – Vol. 46. – No. 3. – P. 589–625.

407. Doucette, S.A. Make Voluntary Disclosures Before March 2018 / S.A. Doucette. – Текст : непосредственный // Canadian Tax Focus. – 2018. – Vol. 8. – No. 1. – P. 5–6.

408. Du Pont, G., The Power to Audit Is the Power to Destroy: Judicial Supervision of the Exercise of Audit Powers / G. Du Pont, M. Lubetsky. – Текст : непосредственный // Canadian Tax Journal. – 2013. – Vol. 61 (supp.) – P. 103–121.

409. Duff, D.G. Interpreting the Income Tax Act — Part 2: Toward a Pragmatic Approach / D.G. Duff. – Текст : непосредственный // Canadian Tax Journal. – 1999. – Vol. 47. – No. 4. – P. 741–798.

410. Duff, D.G. Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test — Part 1 / D.G. Duff. – Текст : непосредственный // Canadian Tax Journal. – 2018. – Vol. 66. – No. 3. – P. 619–677.

411. Duff, D.G. Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test — Part 2 / D.G. Duff. – Текст : непосредственный // Canadian Tax Journal. – 2018. – Vol. 66. – No. 4. – P. 947–1011.

412. Duff, D.G. Interpreting the Income Tax Act — Part 1: Interpretive Doctrines / D.G. Duff. – Текст : непосредственный // Canadian Tax Journal. – 1999. – Vol. 47. – No. 3. – P. 464–533.

413. Duff, D.G. Tax Avoidance in Canada after Canada Trustco and Mathew / D.G. Duff, H. Erlichman, D. Bowman. – Toronto : Irwin Law, 2007. – 278 p. – ISBN 978-1-552-21133-5. – Текст : непосредственный.

414. Dworkin, R.M. The Model of Rules / R.M. Dworkin. – Текст : непосредственный // The University of Chicago Law Review. – 1967. – Vol. 35. – No. 45. – P. 14–46.

415. Edgar, T. Building a Better GAAR / T. Edgar. – Текст : непосредственный // Virginia Tax Review. – 2008. – Vol. 27. – No. 4. – P. 833–906.

416. Fleury, S. Abusive Tax Planning: The Problem and the Canadian Context / S. Fleury. – Текст : непосредственный // Library of Parliament. – 2010. – 9 p.

417. Friedman, M. Voluntary Disclosures — Navigating a Program in Transition / M. Friedman. – Текст : непосредственный // Ontario Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 2016. – 39 p.

418. Gulen, H. Policy Uncertainty and Corporate Investment / H. Gulen, M. Ion. – Текст : непосредственный // The Review of Financial Studies. – 2016. – Vol. 29. – No. 3. – P. 523–564.

419. Hamelin, E. Determining Object, Spirit, and Purpose in a GAAR Case: Gladwin Realty / E. Hamelin. – Текст : непосредственный // Tax for the Owner-Manager. – 2021. – Vol. 21. – No. 1. – P. 9–10.

420. Hanson, H.A., Macdonald, W.J., Blum, W. J., Newman, W.C. Where Does Cheating Begin in Taxation? // Report of Proceedings of the Twelfth Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 1959. – P. 295–322. – Текст : непосредственный.

421. Hein, R. Co-operative Compliance and the OECD’s International Compliance Assurance Programme / R. Hein, R. Russo. – Netherlands : Kluwer Law International, 2020. – 290 p. – ISBN 978-9-403-51951-7. – Текст : непосредственный.

422. Hewlett, R., Prud'Homme, S. Canada Revenue Agency Round Table // Report of Proceedings of the Sixty-Eighth Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 2017. – 23 p. – Текст : непосредственный.

423. Hogg, P.W. Principles of Canadian income tax law / P.W. Hogg, J.E. Magee. – Toronto : Carswell, 1995. – 503 p. – ISBN 978-0-459-57653-0. – Текст : непосредственный.

424. Hogg, P.W. Principles of Canadian income tax law / P.W. Hogg, J.E. Magee. – Toronto : Carswell, 1995. – 503 p. – ISBN 978-0-459-57653-0. – Текст : непосредственный.

425. Horner, J., Haber, A. Provincial and Territorial Taxation of the Private Corporation // Taxation of Private Corporations and Shareholders (5th. ed.). – 2020. – P. 1–63. – Текст : непосредственный.

426. Innes, W.I. The Essential GAAR Manual: Policies, Principles and Procedures / W. . Innes, P.J. Boyle, J.A. Nitikman. – Toronto : CCH Canadian Limited, 2006. – 301 p. – ISBN 978-1-553-67619-5. – Текст : непосредственный.

427. James, M. Humpty Dumpty's Guide to Tax Law: Rules, Principles and Certainty in taxation / M. James. – Текст : непосредственный // Critical Perspectives on Accounting. – 2010. – Vol. 21. – No. 7. – P. 573–583.

428. Kaplow, L. Rules Versus Standards: An Economic Analysis / L. Kaplow. – Текст : непосредственный // Duke Law Journal. – 1992. – Vol. 42. – P. 557–629.

429. Kellough, H.J. The GAAR — Are There Circumstances When It Will Not Have Application? / H.J. Kellough. – Текст : непосредственный // British Columbia Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 1994. – 20 p.

430. Kelly, K. Tax Uncertainty: Abusive Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning / K. Kelly. – Текст : непосредственный // Perspectives on Tax Law & Policy. – 2020. – Vol. 1. – No. 1. – P.12–13.

431. Klassen, K.J. Tax Certainty and Canadian Business Investment: Recent Academic Research / K.J. Klassen. – Текст : непосредственный // Perspectives on Tax Law & Policy. – 2020. – Vol. 1. – No. 1. – P. 8–9.

432. Kok, R. The Principal Purpose Test in Tax Treaties Under BEPS 6 / R. Kok. – Текст : непосредственный // Intertax. – 2016. – Vol. 44. – No. 5. – P. 406–412.

433. Kreklewetz, R.G. How Long Can the CRA Hold Your Net Tax Refund? / R.G. Kreklewetz – Текст : непосредственный // Tax for the Owner-Manager. – 2021. – Vol. – 21. – No. 1. – P. 7–8.

434. Krishna, V. Income Tax Law / V. Krishna. – Toronto : Irwin Law. 2012. – 746 p. – ISBN 978-1-552-21235-6. – Текст : непосредственный.

435. Krishna, V. Tax Avoidance: The General Anti-Avoidance Rule / V. Krishna. – Toronto : Carswell Legal Publishers, 1990. – 188 p. – ISBN 978-0-459-34233-3. – Текст : непосредственный.

436. Lang, M. BEPS Action 6: Introducing an Anti-abuse Rule in Tax Treaties / M. Lang. – Текст : непосредственный // Tax Notes International. – 2014. – Vol. 74. – No. 7.– P. 655–664.

437. Larouche, P. Canada // Annuaire international de justice constitutionnelle, 15-1999, 2000. Constitution et sécurité juridique — Droit constitutionnel, droit communautaire et droit européen. Marsella: Economica, 1999. – P. 131–141. – Текст : непосредственный.

438. Lawlor, W.R. GAAR Challenges by Revenue Canada: An update // Report of Proceedings of Forty-Ninth Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 1998. – 11 p. – Текст : непосредственный.

439. Li, J. Principles of Canadian Income Tax Law / J. Li, J. Magee, J.S. Wilkie. – Toronto : Thomson Reuters, 2017. – 606 p. – ISBN 978-0-779-88081-2. – Текст : непосредственный.

440. Li, J. Taxpayers' Rights in Canada / J. Li. – Текст : непосредственный // Revenue Law Journal. – 1997. – Vol. 7. – No. 1. – P. 83–137.

441. Llewellyn, K.N. Some Realism about Realism: Responding to Dean Pound / K.N. Llewellyn. – Текст : непосредственный // Harvard Law Review. – Vol. 44. – No. 8. – P. 1222–1264.

442. MacArthur, C. Chapter 3 Canada / C. MacArthur. – Текст : непосредственный // A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance / Ed. K.B. Brown. – New York : Springer, 2012. – P. 65–104. – ISBN 978-9-400-72341-2.

443. Macnaughton, A., Li J. Current Tax Reading / A. Macnaughton – Текст : непосредственный // Canadian Tax Journal. – 2017. – Vol. 65. – No. 3. – P. 831–848.

444. Mancini, M. Two Myths of Administrative Law / M. Mancini. – Текст : непосредственный // Creating Law, Improving Law. – 2019. – Vol. 9. – No. 1. – P. 1–31.

445. Materials on Canadian Income Tax / T. Edgar, D. Sandler, A. Cockfield, N. Brooks. – Toronto : Carswell, 2010. – 872 p. – ISBN 978-0-459-57371-3. – Текст : непосредственный.

446. McDonnell, T.E. Legislative Anti-Avoidance: The Interaction of the New General Rule and Representative Specific Rules // Report of Proceedings of the Fortieth Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 1988. – 34 p. – Текст : непосредственный.

447. Michalarias, T. 2009 Legislative Update Including Administrative Announcements // Ontario Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 2009. – 39 p. – Текст : непосредственный.

448. Munoz, M. Tax Certainty: An Industry Perspective / M. Munoz. – Текст : непосредственный // Perspectives on Tax Law & Policy. – 2020. – Vol. 1. – No. 1. – P. 4–7.

449. Nadeau, M. Perspectives pour un principe de sécurité juridique en droit canadien: les pistes du droit européen / M. Nadeau. – Текст : непосредственный // Revue de droit de l'Université de Sherbrooke. – 2008. – No. 40. – P. 512–550.

450. Nathanson, D.C. The Proposed General Anti-Avoidance Rule // Report of Proceedings of the Thirty-Ninth Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 1988. – 27 p. – Текст : непосредственный.

451. Nikolakakis, A. A Perspective on the Principal Purpose Test / A. Nilolakakis. – Текст : непосредственный // Canadian Tax Journal. – 2021. – Vol. 69. – No. 4. – P. 1251–84.

452. Nikolakakis, A. The Unthinkable Anathema of Double Non-Taxation: The Relevance and Implications of Foreign Tax Considerations in the Context of Applying GAAR / A. Nilolakakis. – Текст : непосредственный // Canadian Tax Journal. – 2010. – Vol. 58. – P. 243–301.

453. Nikolakakis, A. Response: Exempt Surplus: What's the Problem? A Reply to Brian Arnold / A. Nilolakakis. – Текст : непосредственный // Canadian Tax Journal. – 2002. – Vol. 50. – No. 4. – P 1354–1370.

454. Nitikman, J. Is GAAR Void for Vagueness / J. Nitikman. – Текст : непосредственный // Canadian Tax Journal. – 1989. – Vol. 37. – No. 6. – P. 1409–1447.

455. Owen, J.R. Statutory Interpretation and the General Anti-Avoidance Rule: A Practitioner's Perspective / J.R. Owen. – Текст : непосредственный // Canadian Tax Journal. – 1998. – Vol. 46. – No. 2. – P. 233–273.

456. Philipps, L. The Supreme Court of Canada's Tax Jurisprudence: What's Wrong with the Rule of Law / L. Phillipps. – Текст : непосредственный // Canadian Bar Review. – 2000. – No. 79. – P. 120–144.

457. Popelier, P. Five Paradoxes on Legal Certainty and the Lawmaker. Текст : электронный / P. Popelier. – Текст : непосредственный // Legisprudence. – 2008. – Vol. 2. – No. 1. – P. 47–66.

458. Potvin, J. The Elements of Tax Crime // Report of Proceedings of the Twenty-Ninth Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 1978. – P. 848–859. – Текст : непосредственный.

459. Pound, R. An Introduction to the Philosophy of Law / R. Pound. – Haven : Yale University Press, 1922. – 307 p. – ISBN 978-0-300-00188-4. – Текст : непосредственный.

460. Prebble, J. Advance Rulings: A Proposed Procedure / J. Prebble. – Текст : непосредственный // Striking the Balance: Tax Administration, Enforcement and Compliance in the 1990s. – London : The Institute for Fiscal Studies, 1996. – P. 93–128. – ISBN 978-1-873-35754-5.

461. Raban, O. The Fallacy of Legal Certainty: Why Vague Legal Standards May Be Better for Capitalism and Liberalism / O. Raban. – Текст : непосредственный // Public Interest Law Journal. – 2010. – Vol. 19. – P. 175–191.

462. Rotman, L.I. The fiduciary concept and the subjective nature of legal certainty / L.I. Rotman. – Текст : непосредственный // Revue du notariat. – 2008. – Vol. 110. – No. 2. – P. 359–393.

463. Russo, R., The International Compliance Assurance Programme Reviewed: The Future of Cooperative Tax Compliance? / R. Russo, M. H. Martini. – Текст : непосредственный // Bulletin for International Taxation. – 2019. – Vol. 73. – No. 9. – P. 452–463.

464. Schwartz, A.M. Understanding What the Supreme Court of Canada Said in Canada Trustco // Report of Proceedings of Fifty-Eighth Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 2007. – 39 p. Текст : непосредственный.

465. Selby, K.A. Navigating the New Bilateral Limitation-on-Benefits Rule / K.A. Selby. – Текст : непосредственный // Canadian Tax Journal. – 2009. – No. 57. – P. 1–87.

466. Shafer, J. Divestiture and the Courts // Corporate Management Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 1984. – P. 47–83. – Текст : непосредственный.

467. Sherbaniuk, D.J. Tax Avoidance — Recent Developments // Report of Proceedings of the Twenty-First Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation. 1969. – P. 430–442. – Текст : непосредственный.

468. Shultis, R., Williamson, D. The Rulings Process: Practical Problems and Possible Solutions // Report of Proceedings of Fifty-First Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 2000. – 16 p. – Текст : непосредственный.

469. Sorensen, J. Tax Planning and Tax Avoidance // Taxation of Private Corporations and Shareholders. – 2020. – 114 p. – Текст : непосредственный.

470. Stikeman, H.H. Surplus Stripping / H.H. Stikeman, R. Couzin. – Текст : непосредственный // Canadian Tax Journal. – 1995. – Vol. 43. – No. 5. – P. 1844–1860.

471. Strother, R.C. Avoidance and Evasion: The World Beyond Stubart // Report of the Proceedings of the Thirty-Sixth Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 1985. – P. 105–147. – Текст : непосредственный

472. Summers, R.S. Instrumentalism and American Legal Theory / R.S. Summers. – New York : Cornell University Press, 1982. – 295 p. – ISBN 978-0-801-41511-1. – Текст : непосредственный.

473. Tax Treaty Application: Cross-Border Administrative Issues (Including Exchange of Information, Dispute Settlement and Legal Certainty in Tax Treaty Application) / M. Wenz, A. Linn, B. Brielmaier, M. Langer. – Текст : непосредственный // Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics / Ed. M. Lang. – Amsterdam : IBFD, 2010. – P. 547–578. – ISBN 978-9-087-22085-3.

474. Tooma, R.A. Legislating Against Tax Avoidance / R.A. Tooma. – Amsterdam : IBFD, 2008. – 364 p. – ISBN 978-9-087-22034-1. – Текст : непосредственный.

475. Tremblay, L.B. Le normatif et le descriptif en théorie du droit / L.B. Tremblay. – Текст : непосредственный // Revue de droit de l’Université de Sherbrooke. – 2002-2003. – Vol. 33. – P. 71–95.

476. Tresilian, R. Tax Minimization / R. Tresilian. – Текст : непосредственный // Canadian Tax Journal. – 1953. – Vol. 1. – No. 1. – P. 31–46.

477. Trossman, J. Tax Certainty: Recent Trends and Suggested Reforms / J. Trossman. – Текст : непосредственный // Perspectives on Tax Law & Policy. – 2020. – Vol. 1. – No. 1. – P. 1–4.

478. Truster, P. Civil Penalties and Aggressive Tax Planning / P. Truster. – Текст : непосредственный // Tax for the Owner-Manager. 2013. Vol. 13. No. 3. P. 9–10.

479. Urinov, V. Taxation of Foreign-Source Income of Resident Individuals: A Structural Enforcement through Automatic Exchange of Tax Information / V. Urinov. – Netherlands : IBFD Doctoral Series, forthcoming 2019. – 364 p. – Текст : непосредственный. – ISBN отсутствует.

480. Van Weeghel, S. The Improper Use of Tax Treaties: with particular reference to the Netherlands and the United States / S. Van Weeghel.– Kluwer Law International, 1998. – 304 p. – Текст : непосредственный. – ISBN 978-9-041-10737-4.

481. Vann, R.J. Beneficial Ownership: What Does History (and maybe policy) Tell Us / R.J. Vann. – Legal Studies Research Paper. No. 12/66. Sydney Law School, 2012. – 55 p. – Текст : непосредственный. – ISBN 978-9-087-22200-0.

482. Vidal, J.-P., Prieur N. Criteria for Moral Judgement in Taxation – Текст : непосредственный // Report of Proceedings of the Sixty-Third Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 2012. – 27 p.

483. Virji, S., Augur, D. Anatomy of a Tax Dispute: Understanding the CRA Audit and Objection Process // Report of Proceedings of the Prairie Provinces Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 2019. – 47 p. – Текст : непосредственный

484. Walters, M.D. Legality as Reason: Dicey, Rand, and the Rule of Law / M.D. Walters. – Текст : непосредственный // McGill Law Journal. – 2010. – Vol. 55. – No. 3. – P. 563–586.

485. Weber, D. The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law / D. Weber. – Текст : непосредственный // Erasmus Law Review. – 2017. – Vol. 10. – No. 1. – P. 48–59.

486. Whitmore, N. Canadian Inbound Investment after the MLI / N. Whitmore, O. Strychun – Текст : непосредственный // Canadian Tax Journal. – 2019. – Vol. 67. – No. 3. – P. 831–880.

487. Zagaris, B. Transparency and Disclosure: An International Perspective // Report of Proceedings of the Seventy-first Tax Conference. – Toronto: Canadian Tax Foundation, 2019. –27 p. – Текст : непосредственный.

VI. Учебники, учебные пособия, справочники, словари

488. Барулин, С.В. Теория и история налогообложения : учебное пособие / С.В. Барулин. – Москва : Экономистъ, 2006. – 319 с. – (Homo faber). – ISBN 5-98118-150-8. – Текст : непосредственный.

489. Винницкий, Д.В. Международное налоговое право : проблемы теории и практики / Д.В. Винницкий. – Москва : Статут, 2017. – 461 с. – ISBN 978-5-8354-1313-3. – Текст : непосредственный.

490. Вылкова, Е.С. Налоговое планирование : учебник для студентов высших учебных заведений / Е.С. Вылкова ; Санкт-Петербургский гос. ун-т экономики и финансов. – Москва : Юрайт, 2011. – 639 с. – ISBN 978-5-9916-0953-1. – Текст : непосредственный.

491. Кучеров, И.И. Налоговое право России : курс лекций / И.И. Кучеров ; Ин-т актуал. образования «ЮрИнфоР-МГУ». – Москва : Учеб.-консультац. центр «ЮрИнфоР», 2001. – 358 с. – ISBN 5-89158-051-9. – Текст : непосредственный.

492. Матузов, Н.И. Теория государства и права : учебник / Н.И. Матузов, А.В. Малько ; Российская академия народного хозяйства и государственной

службы при Президенте РФ. – Москва : Дело, 2020. – 525 с. – ISBN 978-5-85006-165-4. – Текст : непосредственный.

493. Миронов, В.В. Философия : учебник для вузов / Под общ. ред. В.В. Миронова. – Москва : Норма, 2005. – 673 с. – ISBN 5-482-00128-8. – Текст : непосредственный.

494. Морозова, Л.А. Теория государства и права : учебник / Л.А. Морозова. – 5-е изд., перераб. и доп. – Москва : Норма : Инфра-М, 2016. 464 с. – ISBN 978-5-91768-383-6. – Текст : непосредственный.

495. Налоговое право : учебник / отв. ред. Е.Ю. Грачева, О.В. Болтинова. – Москва : Проспект, 2015. – 376 с. – ISBN 978-5-392-16730-2. – Текст : непосредственный.

496. Налоговое право : учебник / отв. ред. С.Г. Пепеляев. – Москва : Альпина Паблишер, 2015. – 796 с. – ISBN 978-5-9614-6071-1. – Текст : непосредственный.

497. Налоговое право : учебник для бакалавров / Л.Л. Арзуманова, Н.М. Артемов, О.В. Болтинова [и др.] ; отв. ред. Е.Ю. Грачева ; ред. О.В. Болтинова. – Москва : Проспект, 2015. – 307 с. – ISBN 978-5-392-18181-0. – Текст : непосредственный.

498. Налоговое право : учебник для вузов / Н.Д. Эриашвили, С.Н. Бочаров, Т.Н. Оканова [и др.] ; под ред. И.Ш. Килясханова [и др.]. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА : Закон и право, 2013. – 279 с. – ISBN 978-5-238-02394-6. – Текст : непосредственный.

499. Полежарова, Л.В. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности в России : учебное пособие / Л.В. Полежарова, А.А. Артемьев ; под ред. Л.И. Гончаренко. – Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2013. – 414 с. – ISBN 978-5-9776-0265-5. – URL: https://ovmf2.consultant.ru. (дата обращения: 15.12.2021). – Режим доступа: для зарегистрир. пользователей. – Текст : электронный.

500. Проблемы теории государства и права : учебное пособие / Под ред. М.Н. Марченко. – Москва : Юристъ, 2001. – 655 с. – ISBN 5-7975-0388-3. – Текст : непосредственный.

501. Тихомиров, Ю.А. Публичное право : учебник / Ю.А. Тихомиров. Москва : Издательство БЕК, 1995. – 496 с. – ISBN 5-85639-099-7. – Текст : непосредственный.

502. Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения : монография для магистрантов, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» / Под ред. И.А. Майбурова, А.П. Киреенко, Ю.Б. Иванова. – Москва : Юнити-Дана, 2015. – 383 с. – ISBN 978-5-238-02430-1. – Текст : непосредственный.

VII. Диссертационные исследования и авторефераты диссертаций

503. Балакина, З.В. Налогово-правовые аспекты применения концепции бенефициарного собственника («beneficial owner») дохода в Российской Федерации: проблемы и решения : специальность 12.00.04 : дис. ... кан. юрид. наук / Балакина Зоя Вадимовна. – М., 2018. – 292 с.

504. Батурина, Ю.Б. Правовая форма и правовое средство в системе понятий теории права : специальность 12.00.01 : дис. ... канд. юрид. наук / Батурина Юлия Борисовна. – М., 2001. – 149 с.

505. Винницкий, Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права : специальность 12.00.14 : дис. ... д-ра юрид. наук / Винницкий Данил Владимирович. – Екатеринбург, 2003. – 437 с.

506. Громов, М.А. Правовое регулирование налогового планирования в Российской Федерации (проблемы правовой сущности) : специальность 12.00.14 : дис. ... канд. юрид. наук / Громов Максим Александрович. – М., 2003. – 169 с.

507. Гусева, Т.А. Правовое регулирование налогового планирования в предпринимательской деятельности: проблемы теории и практики : специальность

12.00.14 : дис. ... док-р. юрид. наук / Гусева Татьяна Алексеевна. – Саратов, 2008. – 455 с.

508. Демин, А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления : специальность 12.00.04 : дис. ... д-ра юрид. наук / Демин Александр Васильевич. – Екатеринбург, 2014. – 452 с.

509. Ермишина, О.А. Налоговое планирование в холдингах : специальность 08.00.10 : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Ермишина Ольга Александровна. – СПб., 2007. – 23 с.

510. Жестков, С.В. Правовые основы налогового планирования: на примере групп предприятий : специальность 12.00.14 : дис. ... канд. юрид. наук / Жестков Сергей Владимирович. – М., 2001. – 154 с.

511. Калашникова, Э.Л. Неопределенность налоговой обязанности: финансово-правовой аспект : специальность 12.00.14 : дис. ... канд. юрид. наук / Калашникова Эльвира Леонидовна. – М., 2008. – 176 с.

512. Кастанова, Е.Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов : специальность 12.00.14 : дис. … канд. юрид. наук / Кастанова Екатерина Дмитриевна. – М., 2015. – 178 с.

513. Кириллов, А.В. Правовой механизм противодействия злоупотреблению правом в международной налоговой практике Швейцарской Конфедерации : специальность 12.00.14 : дис. … канд. юрид. наук / Кириллов Андрей Викторович. – М., 2017. – 201 с.

514. Козлов, Н.А. Защита прав налогоплательщика в ходе налогового контроля : специальность 12.00.14 : дис. ... канд. юрид. наук / Козлов Николай Александрович. – М., 2019. – 260 с.

515. Курочкин, Д.А. Общие правила о запрете обхода налогового закона (General Anti-Avoidance Rules) в государствах БРИКС: сравнительно-правовое

исследование : специальность 12.00.04 : дис. … канд. юрид. наук / Курочкин Денис Алексеевич. – Екатеринбург, 2020. – 270 с.

516. Кучеров, И.И. Налоговая преступность криминологические и уголовно-правовые проблемы: криминологические и уголовно-правовые проблемы : специальность 12.00.08 : дис. ... д-р. юрид. наук / Кучеров Илья Ильич. – М., 1999. – 501 с.

517. Мосияш, В.В. Налоговая оптимизация платежей в бюджет : специальность 08.00.10 : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Мосияш Вадим Владимирович. – М., 2004. – 28 с.

518. Мышкин, Б.В. Налоговая оптимизация как проявление налоговой правосубъектности : специальность 12.00.14 : дис. ... канд. юрид. наук / Мышкин Борис Владимирович. – М., 2004. – 189 с.

519. Назаренко, Т.Н. Неопределенность в российском праве : специальность 12.00.01 : дис. ... канд. юрид. наук / Назаренко Татьяна Николаевна. – М., 2006. –227 с.

520. Непесов, К.А. Налоговое регулирование трансфертного ценообразования в российском и зарубежном праве : специальность 12.00.14 : дис. ... кан. юрид. наук / Непесов Курбанмурат Аманмурадович. – М., 2005. – 238 с.

521. Пекарская, М.С. Международно-правовое регулирование сотрудничества государств в сфере обмена налоговой информацией : специальность 12.00.10 : дис ... канд. юрид. наук / Пекарская Мария Сергеевна. – М., 2019. – 212 с.

522. Попкова, Ж.Г. Налоговая выгода как институт налогового права : специальность 12.00.14 : дис. ... канд. юрид. наук / Попкова Жанна Георгиевна. – М., 2019. – 303 с.

523. Русяев, Н.А. Правовое регулирование налоговой оптимизации в России и Германии : специальность 12.00.14 : дис. … канд. юрид. наук / Русяев Никита Алексеевич. – М., 2008. – 193 с.

524. Савсерис, С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве : специальность 12.00.14 : дис. ... канд. юрид. наук / Савсерис Сергей Владимирович. – М., 2006. – 205 с.

525. Сапун, В.А. Теория правовых средств и механизм реализации права : специальность 12.00.01 : дис. ... д-ра юрид. наук / Сапун Валентин Андреевич. – Н. Новгород, 2002. – 321 с.

526. Сафонов, О.А. Финансово-правовые средства обеспечения экономической безопасности : специальность 12.00.14 : дис. ... кан. юрид. наук / Сафонов Олег Александрович. – М., 2007. – 171 с.

527. Старженецкая, Л.Н. Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России : специальность 12.00.04 : дис. ... кан. юрид. наук / Старженецкая Любовь Николаевна. – М., 2016. – 225 с.

528. Тупанчески, Н.Р. Уклонение от уплаты налогов: компаративный анализ : специальность 12.00.08 : дис. … д-ра юрид. наук / Тупанчески Никола Радован. – М., 2002. – 287 с.

529. Фокин, А.В. Правовое регулирование налогообложения «пассивных» доходов, получаемых в США налоговыми нерезидентами : специальность 12.00.14 : дис. … канд. юрид. наук / Фокин Артем Валериевич. – М., 2018. – 193 с.

530. Чаплыгин, М.А. Механизм предотвращения уклонения от уплаты налогов в сфере внешнеэкономической деятельности : специальность 08.00.10 : дис. ... канд. экон. наук / Чаплыгин Максим Анатольевич. – М., 2003. – 212 с.

531. Шабуров, А.С. Формальная определенность права : специальность 12.00.01 : автореф. дис. … канд. юрид. наук / Шабуров Анатолий Степанович. – Свердловск, 1973. – 25 с.

532. Шахмаметьев, А.А. Правовой режим налогообложения нерезидентов в Российской Федерации : специальность 12.00.04 : дис. ... д-ра юрид. наук / Шахмаметьев Алексей Алимович. – М, 2010. – 397 с.

533. Юрмашев, Р.С. Налоговое правонарушение: теоретико-прикладные проблемы правовой идентификации : специальность 12.00.14 : дис. … канд. юрид. наук / Юрмашев Роман Сергеевич. – М., 2005. – 185 с.

534. Ferreira, A.V. The improper use of tax treaties by contracting states: Tax treaty dodging / V. Arruda Ferreira. – Amsterdam, 2021. – 268 p.

535. Rioseco, M.K. General Anti-Avoidance Rules: an analysis from the perspective of the rule of law / Matias Kunstmann Rioseco. – Toronto, 2004. – 103 p.

536. Rooijen, A. Anti-Avoidance Techniques. Canada and the Netherlands. An Overview and Comparative Analysis / Ada van Rooijen. – Quebec,1994. – 162 p.

537. Xu, J. Specific Anti-Avoidance Rules in the Era of GAAR / Ji Xu – Toronto, 2005. –144 p.

VIII. Электронные ресурсы

538. Официальный сайт администрации Президента России. – Текст : электронный. – URL: http://kremlin.ru (дата обращения: 24.11.2021).

539. Официальный сайт Минфина России. – Текст : электронный. – URL: https://m.minfin.gov.ru (дата обращения: 24.11.2021).

540. Официальный сайт ФНС России. – Текст : электронный. – URL: http://www.nalog.ru (дата обращения: 24.11.2021).

541. Официальный сайт Федерального казначейства. – Текст : электронный. – URL: https://roskazna.gov.ru (дата обращения: 24.11.2021).

542. Официальный сайт Правительства Канады. – Текст : электронный. – URL: https://laws-lois.justice.gc.ca (дата обращения: 24.11.2021).

543. Официальный сайт Налогового агентства Канады. – Текст : электронный. – URL: https://www.canada.ca/en (дата обращения: 24.11.2021).

544. Официальный сайт ОЭСР. – Текст : электронный. – URL: https://www.oecd.org (дата обращения: 24.11.2021).

545. Официальный сайт ФАТФ. – Текст : электронный. – URL: https://www.fatf-gafi.org (дата обращения: 03.11.2021).

546. Сайт системы обеспечения законодательной деятельности государственной автоматизированной системы «Законотворчество» (СОЗД ГАС «Законотворчество»). – Текст : электронный. – URL: https://sozd.duma.gov.ru (дата обращения: 24.11.2021).

547. Сайт международной неправительственной организации Tax Justice Network. – Текст : электронный. – URL: https://taxjustice.net (дата обращения: 24.11.2021).

548. Сайт информационного агентства РБК. – Текст : электронный. – URL: https://www.rbc.ru (дата обращения: 24.11.2021).

549. Сайт справочно-правовой системы «Право.ру». – Текст : электронный. – URL: https://pravo.ru (дата обращения: 24.11.2021).