

МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
имени М.В.ЛОМОНОСОВА

На правах рукописи

Харин Александр Константинович

**Противодействие использованию гибридных механизмов
в целях снижения налоговой нагрузки**

Специальность 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание учёной степени
кандидата юридических наук

Москва – 2025

Диссертация подготовлена на кафедре финансового права
юридического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова

Научный руководитель – *Гуркин Александр Сергеевич* –
кандидат юридических наук

Официальные оппоненты – *Демин Александр Васильевич*,
доктор юридических наук, доцент, ФГАОУ
ВО «Сибирский федеральный
университет», юридический институт,
кафедра предпринимательского,
конкурентного и финансового права,
профессор;
Хаванова Инна Александровна,
доктор юридических наук, ФГНИУ
«Институт законодательства и
сравнительного правоведения при
Правительстве Российской Федерации»,
отдел финансового, налогового и
бюджетного законодательства, главный
научный сотрудник;
Реут Анна Владимировна,
кандидат юридических наук, доцент,
ФГАОУ ВО «Московский государственный
юридический университет имени О.Е.
Кутафина (МГЮА)», кафедра налогового
права, доцент.

Защита диссертации состоится «22» мая 2025 г. в 15 часов 30 минут на заседании диссертационного совета МГУ.051.4 Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова по адресу: Москва, Ленинские горы, д.1, стр.13-14, 4-й учебный корпус, Юридический факультет, ауд. 536а.

E-mail: dissovet@law.msu.ru

С диссертацией можно ознакомиться в отделе диссертаций научной библиотеки МГУ имени М.В. Ломоносова (Ломоносовский просп., д. 27) и на портале: <https://dissovet.msu.ru/dissertation/3371>.

Автореферат разослан «___» апреля 2025 г.

Ученый секретарь диссертационного
совета, кандидат юридических наук

Н.С. Малютин

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

Актуальность темы исследования обусловлена отсутствием в России институтов противодействия снижению налоговой нагрузки за счёт использования гибридных механизмов – правовых конструкций, в основе действия которых лежат конфликты правовых систем по вопросу наделения лиц налоговой правосубъектностью или по вопросу определения юридически значимых свойств объекта налогообложения.

Такие конфликты способны приводить к противоречивым налоговым последствиям, возникающим у участников международных экономических операций, и к экономически необоснованному увеличению или уменьшению их налогового бремени. При этом принимаются во внимание не только полученные налогоплательщиком облагаемые доходы, но и расходы, вычитаемые из налоговой базы его контрагента в связи с выплатой такого дохода, а итоговая «достаточность» налогового бремени определяется для всех участников операции совместно.

Появление категории «гибридный механизм» в международном налогообложении связано, в первую очередь, не с новизной явления¹, а с изменением подхода к оценке естественности проявлений налоговой асимметрии в системе международного налогообложения. Действительно, проявления налоговой асимметрии имели место и ранее, но в течение долгого времени рассматривались исключительно как естественное явление в условиях сосуществования различных налоговых систем, а не как фактор управления размером налоговой обязанности. Лишь рост популярности *гибридных механизмов (hybrid mismatch arrangements)* — простых и эффективных в использовании правовых конструкций, способных приводить к размыванию налоговой базы — в условиях глобализации экономики и развития цифровых технологий способствовало их включению в международную повестку дня и рассмотрению в качестве фактора

¹ См.: Boidman N., Kandev M. BEPS Action Plan on Hybrid Mismatches: A Canadian Perspective // Tax Notes Int'l. 2014. № 74. P. 1233

негативного влияния на налогообложение при совершении международных экономических операций.

Несмотря на то, что использование гибридных механизмов не всегда обусловлено целью контрагентов получить налоговую экономию, часть международного экономического оборота остаётся за рамками налогообложения².

Впервые проблема влияния гибридных механизмов на международное налогообложение была широко затронута в Отчёте Организации экономического сотрудничества и развития (далее — ОЭСР) «Применение Модельной конвенции ОЭСР к товариществам. Проблемы международного налогообложения» (1999)³, где были проиллюстрированы особенности функционирования структур в форме товариществ, фондов, и лиц, осуществляющих доверительное управление, а также указывалось на необходимость обеспечения их единообразного налогообложения.

Спустя десятилетие, проблема на международном уровне была повторно затронута в отчётах ОЭСР «О налоговых рисках, сопровождающих банковские убытки» (2010)⁴ и «Использование убытков компании при агрессивном налоговом планировании» (2011)⁵, в которых обращалось внимание на риск вычета одного и того же понесённого расхода из налоговой базы более чем одной компании за счёт использования несоответствий в правовом регулировании.

² По данным Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР), озвученным в 2012 году, лишь в одной только Италии за рамками налогообложения вследствие применения гибридных механизмов остаётся, как минимум, 1,5 миллиарда евро в год (см.: Hybrid Mismatch Arrangements: Tax policy and compliance issues. OECD Publishing, 2012. P. 5).

Вместе с тем точная оценка размера налоговой экономии от использования гибридных механизмов как во всём мире, так и в отдельно взятых странах, не представляется возможной, поскольку информация о размере налогов с доходов (прибыли), полученных (–ой) с использованием гибридных механизмов, не систематизируется в силу: 1) различных позиций стран по вопросу допустимости использования конкретных видов гибридных механизмов для минимизации совокупного налогового бремени контрагентов; 2) латентности участия резидентов стран, не участвующих в процедурах международного обмена финансовой информацией, в гибридных налоговых схемах; 3) отсутствия в публичном доступе информации о размере налоговой экономии от использования гибридных механизмов или об иных экономических показателях, позволяющих установить такой размер.

³ См.: OECD (1999), The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation, No. 6, OECD Publishing. P. 36–51.

⁴ См.: OECD (2010), Addressing Tax Risks Involving Bank Losses, OECD Publishing. P. 10, 57, 66.

⁵ См.: OECD (2011), Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, OECD, Paris. P. 57–58.

Наконец, в 2012 году комитетом ОЭСР по вопросам налогообложения и рабочей группой ОЭСР по мониторингу за агрессивным налоговым планированием был сделан совместный отчёт «Гибридные механизмы. Проблемы налоговой политики и комплаенса». В отчёте были описаны основные виды гибридных механизмов, масштаб проблемы их использования и нормы, введённые отдельными государствами для противодействия им. Сами гибридные механизмы были охарактеризованы как фактор, негативно влияющий не только на собираемость налогов, но и на конкуренцию, эффективность, прозрачность и справедливость при совершении трансграничных сделок.

В 2013 году в Санкт-Петербурге состоялся Международный форум ОЭСР и стран «Большой двадцатки» (далее — G20), по результатам которого был представлен План мероприятий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводением прибыли из-под налогообложения (далее — План по противодействию BEPS). Мероприятие 2 Плана по противодействию BEPS было посвящено нейтрализации воздействия гибридных механизмов на налогообложение.

В 2014 и 2015 годах были представлены отчёты Рабочей группы ОЭСР и G20 по реализации Плана по противодействию BEPS (англ. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS) с рекомендациями по реализации Мероприятия 2 Плана по противодействию BEPS на национальном и международном уровнях, которые в 2017 году были дополнены рекомендациями по нейтрализации налоговых схем с использованием «гибридных филиалов». В данных отчётах были предложены методики противодействия снижению общемировой налоговой базы в результате использования гибридных механизмов (т.н. «антигибридные правила»), рекомендуемые для имплементации в нормы национального законодательства и в международные договоры с участием развитых стран.

Свой проект антигибридных поправок в соглашения об избежании двойного налогообложения в августе 2015 года также представил Комитет

экспертов Организации Объединённых Наций (далее — ООН) по международному сотрудничеству в области налогообложения. Проект был направлен на адаптацию рекомендаций рабочей группы ОЭСР и G20 к налоговым соглашениям, заключаемым с развивающимися странами.

Гибридные механизмы признаны многими странами в качестве вредоносного фактора для международного налогообложения. Антигибридные поправки, согласно разработанным рекомендациям, имплементированы в налоговые законодательства Австралии, Великобритании, стран Евросоюза, Коста-Рики, Мексики, Новой Зеландии, Соединённых Штатов Америки и ряда других стран.

В частности, в британском налоговом законодательстве антигибридные нормы впервые появились ещё в Акте о налогообложении 2010 года (*Taxation (International and Other Provisions) Act*), после чего неоднократно совершенствовались и стали сопровождаться постоянным мониторингом правоприменения. Далее эстафету противодействия гибридным механизмам принял Евросоюз, органами которого в 2016 и 2017 годах были утверждены Первая и Вторая антиуклонительные директивы, направленные против размывания налоговой базы гибридными механизмами при сохранении максимальной нейтральности перемещения капитала. В 2017 году антигибридные нормы появились и в американском законодательстве (ст. 245A(e) и 267A Кодекса внутренних доходов США) – они были приняты в усечённом варианте, более благоприятном для защиты интересов американских резидентов, осуществляющих инвестиции в зарубежные экономики.

Многие государства, в том числе и Российская Федерация, также ратифицировали Многостороннюю конвенцию по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (далее также — Multilateral Instrument, MLI), принятую 24 ноября 2016 г. в Париже и содержащую положения, направленные на противодействие

использованию гибридных механизмов для размывания налоговой базы лиц, участвующих в международных сделках.

Хотя в российском законодательстве факторы, способствующие возникновению гибридных механизмов, также присутствуют, нормы, позволяющие противодействовать искусственному снижению налоговой нагрузки российскими налогоплательщиками за счёт гибридных механизмов, до сих пор не введены. Так, в частности, в Налоговом кодексе РФ отсутствуют нормы, устанавливающие особенности налогообложения доходов, осуществляемых через иностранные фискально-прозрачные образования, т.е. через лиц, в соответствии с личным законом обладающих гражданской правосубъектностью, но не являющихся участниками налоговых правоотношений. Это способно приводить к неразрешимым противоречиям в вопросе о том, какое соглашение об избежании двойного налогообложения (далее — СИДН) подлежит применению, и, как следствие, к экономически неосновательному увеличению или уменьшению налога подоходного типа. Отсутствуют в налоговом законодательстве Российской Федерации и нормы, регулирующие особенности исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций при конфликтах правовой квалификации вида дохода с преобладающей персональной налоговой привязкой⁶, выплачиваемого российскими налоговыми резидентами в пользу нерезидентов. Размывание налоговой базы в таких случаях может достигаться за счёт получения контрагентами несочетаемых форм налоговой выгоды (например, сочетания полного вычета расходов на выплату, квалифицированную в России как «процент», из налоговой базы российского плательщика и пониженного или нулевого налогообложения этой же выплаты, квалифицированной как «дивиденд», в стране резидентства получателя дохода).

⁶ Т.е. когда соответствующий вид дохода облагается в стране резидентства налогоплательщика – получателя дохода, а налогообложение в стране источника дохода запрещено или существенно ограничено нормами применимого международного договора об избежании двойного налогообложения.

Риски использования российскими налогоплательщиками гибридных механизмов в целях снижения налоговой нагрузки для Российской Федерации сохранились и после приостановления действия ряда двусторонних СИДН Указом Президента Российской Федерации от 08.08.2023 № 585 «О приостановлении Российской Федерацией действия отдельных положений международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения». Во-первых, для Российской Федерации в полном объёме продолжают действовать более 40 СИДН, в которых закреплено встречное волеизъявление стран на достижение однократности налогообложения. Во-вторых, возможность участия в гибридных механизмах налоговых резидентов стран, действие СИДН с которыми приостановлено, также сохраняется, а минимизация налогового бремени может достигаться, например, за счёт проведения многоступенчатых сделок через промежуточных контрагентов — резидентов стран, с которыми СИДН продолжают действовать.

В этой связи вопрос противодействия размыванию налоговой базы гибридными механизмами не только не утрачивает актуальности для Российской Федерации, но и осложняется новыми задачами, одной из которых является введение в налоговое законодательство Российской Федерации антигибридных норм, пригодных для применения в условиях ограниченного сотрудничества зарубежных стран в области обмена финансовой информацией.

Степень научной разработанности темы исследования. Тема исследования пока не обладает высокой степенью научной разработанности в российской правовой науке, однако продолжает набирать популярность в работах отечественных учёных. Многие аспекты проблемы использования гибридных механизмов исследованы в научных трудах Айрапетяна Л.К., Гидирима В.А., Гончаренко И.А., Гончаровой О.Э., Логиновой Т.А., Милоголова Н.С., Михаленко Е.И., Тасалова К.А., Хавановой И.А.

Одним из значимых диссертационных исследований, где была затронута проблема противодействия гибридным механизмам как вредоносному фактору международного налогообложения, является кандидатская диссертация Тасалова К.А. «Правовое регулирование противодействия избежанию уплаты налога на прибыль организаций в Российской Федерации и Европейском Союзе» (2022 г.), в рамках которого функционально исследована система антигибридных норм, действующих в Европейском Союзе. Автором данного исследования подчёркивается целесообразность введения в Российской Федерации антигибридных норм, основанных на опыте Европейского Союза.

Другим диссертационным исследованием, заслуживающим особого внимания, является диссертация Айрапетяна Л.К. «Развитие налогового администрирования гибридных финансовых инструментов» (2021 г.) на соискание учёной степени кандидата экономических наук, посвящённая исследованию экономической природы одного из видов гибридных механизмов (гибридных финансовых инструментов) и проблемам налогообложения доходов, полученных посредством их использования. Автором данной диссертации, в частности, предложен подход к разграничению долгового и долевого капитала в целях квалификации дохода от гибридных финансовых инструментов на стадии налогового администрирования.

Вместе с тем в настоящее время в российской правовой науке отсутствуют специальные исследования, в рамках которых производился бы комплексный теоретический анализ категории гибридных механизмов, особенностей возникающих с ними правоотношений и предлагались бы конкретные законодательные изменения, направленные на превенцию использования гибридных налоговых схем в Российской Федерации.

Гораздо большее внимание проблеме использования гибридных механизмов уделяется в зарубежных источниках, центральное место среди которых занимают публикации Организации экономического сотрудничества

и развития (ОЭСР) о мерах по противодействию размыванию налоговой базы и выведению прибыли из-под налогообложения, а также труды таких учёных, специализирующихся на изучении вопросов международного налогообложения, как Avi-Jonah R.S., Boidman N., Brauner Y., Edge S., Harris P., Fox C., Kahlenberg C., Kandev M., O'Gara P., Parada L., Xu H., Wilson J. A. D. и ряд других. В то же время опорной для большинства зарубежных работ, посвящённых гибридным механизмам, является антигибридная концепция ОЭСР, что характеризует её как превалирующую.

В этой связи особый интерес представляют научные исследования профессора юридического факультета Кембриджского университета П. Харриса, которым предложена альтернативная концепция противодействия размыванию налоговой базы гибридными механизмами, предполагающая, в частности: 1) раздельное исчисление налоговых баз в отношении доходов (прибыли) от источников внутри страны и за её пределами; 2) снятие ограничений на налогообложение у источника для доходов, выплачиваемых за рубеж и не сопровождающихся встречным предоставлением в форме поступления ресурсов плательщику; 3) запрет вычета сумм, выплачиваемых за рубеж, из налоговой базы, вне зависимости от факта её включения в налоговую базу получателя дохода; 4) нормирование расходов, понесённых в связи с выплатой видов доходов, наиболее рискованных с точки зрения возникновения гибридных механизмов. Подход П. Харриса позволяет обеспечить меньшую зависимость от действий других государств при выявлении случаев использования гибридных механизмов и характеризуется большей простотой законодательного антигибридного регулирования, чем в общепринятой антигибридной модели ОЭСР, ввиду чего заслуживает внимания в рамках решения ряда теоретических и практических задач диссертационного исследования.

Целью исследования является формулирование научной концепции специальных антиуклонительных правил, направленных против использования международных схем уклонения от налогообложения при

помощи гибридных механизмов, применимой для Российской Федерации, для последующего совершенствования российского налогового законодательства на её основе.

Задачами исследования, определёнными для достижения данной цели, являются:

- формулирование научно обоснованной системы понятий гибридного несоответствия, гибридного механизма и гибридной налоговой схемы;
- установление условий, при которых могут возникать гибридные несоответствия;
- предложения по совершенствованию подхода к смысловому содержанию доктринального принципа международного однократного налогообложения, с учётом специфики воздействия гибридных несоответствий на налоговые базы участников экономической операции;
- установление степени уязвимости российской налоговой системы к гибридным налоговым схемам;
- определение потенциальной степени эффективности антиуклонительных мер, предложенных во *Втором основополагающем элементе направлений налоговой политики ОЭСР и G20 в связи с внедрением цифровых технологий в экономику* (далее – Мероприятие Pillar 2), для устранения гибридных несоответствий;
- установление роли международных договоров Российской Федерации в противодействии гибридным налоговым схемам;
- разработка и обоснование предложений по внесению изменений в налоговое законодательство Российской Федерации, направленных на противодействие основным видам гибридных налоговых схем, риск возникновения которых сохраняется для Российской Федерации.

Предмет исследования составляют правовые, политические и экономические предпосылки возникновения гибридных несоответствий; смысловое соотношение категорий гибридных несоответствий, гибридных механизмов, гибридных налоговых схем; варианты экономического

воздействия гибридных механизмов на размер налоговой обязанности; комплекс правоотношений, возникающих при использовании гибридных механизмов; правовые условия и правовые приёмы противодействия размыванию налоговой базы гибридными механизмами; текущее состояние международного и российского налогового законодательства с точки зрения их приспособленности для противодействия размыванию налоговой базы гибридными механизмами, а также пути совершенствования российского налогового законодательства в данном направлении.

Объектом исследования являются финансово-правовые отношения, складывающиеся в сфере налогообложения международных экономических операций налогами подоходного типа.

Методологическую основу исследования составляют общенаучные (формально-логический, анализ, синтез, индукция, дедукция) и частнонаучные методы исследования, включая:

– формально-юридический метод, используемый при анализе системы действующих норм налогового законодательства Российской Федерации и норм международных договоров Российской Федерации на предмет возможности их эффективного применения для пресечения случаев целенаправленного снижения размера налоговой обязанности за счёт использования гибридных механизмов, а также при составлении предложений по внесению изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации в целях совершенствования данных норм;

– метод экономического анализа, используемый при определении форм воздействия гибридных механизмов на экономическое отражение доходов или расходов в налоговых базах плательщика и получателя дохода, а также случаев изменения совокупного размера налоговых баз плательщика и получателя дохода по налогам подоходного типа;

– метод правового моделирования, используемый при исследовании отдельных свойств гибридных механизмов на конкретных практических примерах;

– сравнительно-правовой метод, используемый при сравнении подходов к законодательным целям и к законодательной технике в антигибридных нормах, действующих в налоговых системах зарубежных стран;

– юридико-догматический метод, используемый при исследовании существующих научных подходов к содержанию понятий «гибридный механизм», «гибридное несоответствие», «гибридная налоговая схема», к содержанию принципа международного однократного налогообложения.

Использование совокупности вышеуказанных методов позволило сформулировать новый подход к принципу международного однократного налогообложения, выявить уязвимость российского налогового законодательства к использованию гибридных налоговых схем, а также составить предложения по совершенствованию налогового законодательства Российской Федерации, направленные на предупреждение уменьшения совокупного размера налоговых баз при совершении международных экономических операций.

Теоретическую основу исследования составили труды российских учёных в области финансового права таких, как Арзуманова Л.Л., Бит-Шабо И.В., Братко Т.Д., Брук Б.Я., Винницкий Д.В., Гидирим В., Годме П.М., Гончаренко И.А., Гончарова О.Э., Глазунова И.В., Грачёва Е.Ю., Гуркин А.С., Демин А.В., Ем А.В., Зарипов В.М., Зрелов А.П., Карасева М.В., Кастанова Е.Д., Килинкарлова Е.В., Коннов О.Ю., Красюков А.В., Крохина Ю.А., Кудряшова Е.В., Купалов О.В., Кучеров И.И., Ларютина И.А., Леднева О.В., Лещенко С.К., Липинский Д.А., Логинова Т.А., Мачехин В.А., Милоголов Н.С., Михаленко Е.И., Мусаткина А.А., Овсянников С.В., Овчарова Е.В., Пауль А.Г., Падейский Н.А., Пепеляев С.Г., Погорлецкий А.И., Покачалова Е.В., Раков И.А., Разгильдиева М.Б., Реут А.В., Садчиков М. Н., Савсерис С.В., Соколова С.Г., Соловьев Е.А., Старженецкая Л.Н., Тасалов К.А., Толстопятенко Г.П., Хаванова И.А., Хаменушко И.В., Химичева Н.И., Цинделиани И.А., Чекалов С.С., Шахмаматьев А.А., Швец

А.В., Шевелёва Н.А., Шепенко Р.А., Щекин Д.М., Ядрихинский С.А., Янжул И.И., Яруллина Г.Р. и др.

В рамках исследования также использовались научные труды советских и российских учёных в области теории права, конституционного права, административного права, международного права, частноправовых наук, а также в области экономики, таких, как Агапов А.Б., Айрапетян Л.К., Авакьян С. А., Бредихин А.Л. , Варламова А.Н., Векленко С.В., Грось Л., Гутников О.В., Иоффе О.С., Ишеков К.А., Каминка А.И., Козлова Н.В., Кокурина О.Ю., Кряжков А.В., Лебедев В.А., Лексин И.В., Лукашева Е.А., Мартенс Ф.Ф., Пешин Н.Л., Тарасов И.Т., Тихомиров Ю.А., Троицкая А.А., Тункин Г.И., Халфина Р.О., Шевердяев С.Н. и др.

Особое внимание в диссертационном исследовании уделено трудам зарубежных учёных в области международного налогового права, частноправовых наук и экономики, среди которых работы Auerbach A.J., Ault H., Austry S., Avery Jones J., Avi-Jonah R.S., Baker P., Blessing P., Boidman N., Brauner Y., Bravo N., Collett M., Danon R., Dell'Anese L., De Boer R., Dourado A.P., Edge S., Fett E., Goradia S., Greenaway T., Harris P., Hattingh J., Hayes T.M., Inoue K., Jain K., Kahlenberg C., KandeV M., Knechtle A., Krahmal A., Laguna M.F.D., Lee J., Liotti B. F., Lüdicke J., Martha R.S.J., Maisto G., Miyatake T., Miller M.H., Modigliani F., Nikolakakis A., Parada L., Piakarskaya A., Quifioenes N., Ring D., Rosenbloom D., Shelton N., Schön W., Tambunan A. P. I., Van Raad K., Vann R., Wood R. и др.

Нормативную и эмпирическую основу исследования составили нормы международных договоров, нормативных правовых актов Российской Федерации и зарубежных стран, документы компетентных финансовых органов информационно-разъяснительного характера, акты «мягкого» права и рекомендации, принятые рабочей группой Организации экономического сотрудничества и развития и G20 по вопросам противодействия размыванию налоговой базы и выведению прибыли из-под налогообложения.

Научная новизна работы заключается в том, что она является первым комплексным научным исследованием в области налогового права, посвящённым формулированию целостной российской концепции комплексного антиуклонительного правила, направленного на противодействие размыванию налоговой базы гибридными механизмами. В рамках данного диссертационного исследования в российской науке налогового права впервые произведён системный теоретический анализ гибридных несоответствий (включая первопричины их возникновения, их существенные признаки, особенности возникающих с ними правоотношений), исследованы нормы международных договоров Российской Федерации и российского налогового законодательства на предмет уязвимости к конкретным видам гибридных налоговых схем, а также предложены конкретные законодательные меры для Российской Федерации, направленные на противодействие гибридным налоговым схемам в условиях ограничения международного сотрудничества в области налогообложения с рядом стран.

Научная новизна исследования также выражена в *положениях, выносимых на защиту*, которые отражают наиболее значимые теоретические и практические результаты исследования:

1. Ввиду отсутствия в науке финансового права устоявшегося понятийно-категориального аппарата в области противодействия размыванию налоговой базы за счёт использования гибридных механизмов предложена следующая система определений.

Гибридные несоответствия представляют собой ситуации, при которых различия в регулировании правового статуса лиц или в квалификации юридических фактов государствами, имеющими заключённое (-ые) СИДН, приводят к возникновению несогласованных налоговых последствий по сопоставимым налогам подоходного типа у участников международной экономической операции и к нарушению однократности налогообложения в масштабе совокупного размера их налоговых баз.

Гибридным механизмом является правовая конструкция, оформляющая совокупность гражданских (в том числе корпоративных) правоотношений, использование которой способно привести к гибридным несоответствиям.

Гибридная налоговая схема представляет собой способ совершения экономических операций, применение которого обусловлено целью снижения совокупного размера налоговых баз по сопоставимым налогам подоходного типа у сторон правоотношений за счёт искусственного создания гибридных несоответствий.

2. Гибридное несоответствие может возникать при совокупности следующих условий:

– доход образуется в рамках совершения экономической операции с иностранным элементом (международной экономической операции);

– у стран резидентства участников экономической операции заключено СИДН, в котором согласована воля на гармонизацию налоговых систем;

– налоговые последствия совершения операции возникают для налогов подоходного типа, являющихся сопоставимыми согласно применимому СИДН;

– в результате применения норм СИДН страна источника не претендует на удержание налога с полной суммы дохода, выплачиваемого в пользу нерезидента.

3. Имеется научная и практическая необходимость в дополнении принципа международного однократного налогообложения следующим значением:

Однократность обложения дохода, полученного лицом по международной экономической операции, налогами подоходного типа должна быть достигнута как для получателя дохода, так и в масштабе совокупного размера налоговых баз всех субъектов налоговых правоотношений, прямо или косвенно задействованных в совершении такой операции. Совокупный размер налоговых баз от совершения такой операции при этом не должен уменьшаться.

4. Риски участия российских налоговых резидентов в некоторых видах гибридных налоговых схем отсутствуют, благодаря:

- наделению общей налоговой правосубъектностью всех российских лиц, обладающих гражданской правосубъектностью;
- российским правилам налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний;
- упразднению института консолидированной группы налогоплательщиков в российском налоговом законодательстве.

В то же время указанные меры недостаточны для противодействия многим видам гибридных налоговых схем в Российской Федерации.

5. Антиуклонительная концепция глобального минимального корпоративного налога, предложенная ОЭСР и G20 в мероприятии Pillar 2, не приспособлена для устранения гибридных несоответствий. Она может выступать функциональной альтернативой антигибридным правилам лишь при следующей совокупности условий:

- гибридное несоответствие возникает по вопросу квалификации вида выплаченного дохода;
- выплаченный доход образует расход, вычитаемый из налоговой базы в стране источника выплаты;
- выплата дохода происходит между участниками одной международной группы компаний.

6. Международные договоры Российской Федерации выполняют ряд функций в области противодействия гибридным налоговым схемам, в частности:

- закрепляют намерение стран противодействовать способам снижения налоговой базы, противоречащим целям налоговых соглашений;
- устраняют международно-правовые препятствия для внедрения антигибридных норм национального уровня;
- устраняют влияние конфликтов правовой квалификации на налогообложение доходов, полученных по международным операциям;

– обеспечивают правовую основу для международного обмена финансовой информацией.

Вместе с тем, международные договоры не являются универсальным средством противодействия гибридным налоговым схемам. В частности, нормы МЛІ, считающиеся правовой основой международного сотрудничества в области борьбы с гибридными налоговыми схемами, в полной мере не препятствуют российским налоговым резидентам использовать такие схемы в силу своей альтернативности, диспозитивности и узкой области применения, а также в силу отсутствия в российском налоговом законодательстве антигибридных норм национального уровня. Результативное использование МЛІ весьма затруднительно также в связи с ухудшением международных отношений России с рядом стран и ввиду изначальной незаинтересованности многих стран в борьбе с гибридными налоговыми схемами.

7. В целях совершенствования российского налогового законодательства предложено внести изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации, предусматривающие следующие меры:

1) установление общего антигибридного правила, в силу которого:

– статья 54.1 НК РФ дополняется пунктом 1.1, согласно которому налоговая база или сумма налога по сделкам (операциям) с участием лиц, определяемых как налоговые резиденты согласно применимому СИДН, могут быть уменьшены лишь при условии, что при этом не снижается совокупный размер налоговых баз по сопоставимым налогам у таких лиц в соответствующем налоговом периоде;

– пункт 1 статьи 7 НК РФ дополняется абзацем 2, устанавливающим запрет на применение норм Налогового кодекса РФ в системе с нормами применимого СИДН, ратифицированного Российской Федерацией, если это приводит к противоречию антиуклонительным целям СИДН, закреплённым в их преамбулах;

2) установление в пункте 2 статьи 11 НК РФ термина «фискально-прозрачное образование» и введение в пункт 2 статьи 7 НК РФ абзаца 4, приравнивающего фискально-прозрачные образования к кондуитным лицам для распространения на них сквозного подхода;

3) введение статьи 252.1 НК РФ, в силу которой:

– вычет расходов из налоговой базы по налогу на прибыль при осуществлении выплаты доходов в пользу нерезидентов допускается, если такой доход фактически обложен налогом у источника в РФ или сопоставимым налогом подоходного типа за рубежом в соответствии с нормами применимого СИДН;

– если выплаченный нерезиденту доход относится к видам, наиболее склонным к конфликту квалификации (к процентам, роялти и др.), их вычет осуществляется пропорционально соотношению налоговых ставок, применённых сторонами;

4) дополнение статьи 284 НК РФ пунктами 8 и 9, согласно которым для применения пониженных ставок налога на прибыль организаций в отношении полученных от нерезидента дивидендов (или доходов по цифровым финансовым активам, привязанных к сумме дивидендов), потребуется документальное подтверждение того, что в стране источника выплаты данная сумма тоже квалифицирована как дивиденд (т.е. что отсутствует конфликт квалификации дохода).

Теоретическая значимость работы выражена в системном изучении автором явления гибридных несоответствий, в формулировании российской концепции комплексного антиуклонительного правила, обеспечивающего нейтрализацию воздействия гибридных механизмов на налогообложение. В диссертационном исследовании предложена авторская система понятий «гибридное несоответствие», «гибридный механизм» и «гибридная налоговая схема»; предложен вариант совершенствования принципа международного однократного налогообложения, обосновывающий «дообложение» доходов в случае уменьшения совокупного размера налоговых баз контрагентов от

совершения международной экономической операции; обоснована роль международных договоров в противодействии гибридным налоговым схемам; обоснованы оптимальные параметры российских антигибридных правил, опровергающие возможность использования в России американской и западноевропейских антигибридных моделей.

Практическая значимость работы выражена в возможности использовать результаты диссертационного исследования в качестве основы для совершенствования российского налогового законодательства. Внесение изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации согласно предложенному проекту (Приложение № 2 к диссертации) обеспечит как закрепление общего основания «дообложения» доходов (прибыли) от операций с нерезидентами в целях сохранения совокупного размера налоговых баз, так и совершенствование отдельных норм налогового законодательства, обуславливающих функционирование гибридных налоговых схем.

Личный вклад автора. Результаты научного исследования, выносимые на защиту, получены автором лично.

Достоверность результатов исследования. Достоверность результатов исследования подтверждается использованием в рамках исследования правовых источников международного и национального уровней регулирования, судебной практики, иных официальных документов, согласованных на международном уровне и устанавливающих рекомендации относительно методик противодействия гибридным налоговым схемам, а также исследованием результатов научных работ авторитетных экспертов в области международного налогообложения. Достоверность результатов диссертационного исследования обеспечена также их апробацией.

Апробация результатов исследования проведена путём опубликования статей в научных изданиях, рекомендованных в диссертационном совете МГУ и рецензируемых ВАК, по отдельным вопросам исследования.

Апробация результатов исследования также осуществлена в рамках всероссийских конференций, круглых столов и иных научно-практических мероприятий по вопросам международного налогового права, в том числе: 1) конференции «Ломоносов-2021» (тема тезисов: «"На шаг впереди": насколько эффективны правила противодействия гибридным структурам в Европейском Союзе?», организатор — МГУ имени М. В. Ломоносова); 2) круглого стола Клуба аспирантов Рос-ИФА (на английском языке; тема выступления: «Hybrid Mismatch Arrangements: the Problems of Countering Double Taxation and Non-Taxation», организатор — Российское отделение Международной налоговой ассоциации (Рос-ИФА)); 3) конференции «Ломоносов-2022» (тема доклада: «Трансформация российской политики в сфере международного налогообложения в условиях меняющихся отношений с зарубежными государствами», организатор — МГУ имени М. В. Ломоносова); 4) круглого стола кафедры финансового права МГУ имени М.В. Ломоносова (тема круглого стола: «Правовое регулирование налоговых и валютных отношений в новых условиях ограничительных мер недружественных государств», организатор — МГУ имени М.В. Ломоносова); 5) конференции «Актуальные проблемы современного права в научных исследованиях молодых учёных-юристов» (тема доклада: «Проблемы международного обмена финансовой информацией с недружественными странами», организатор — Всероссийский государственный университет юстиции (РПА Минюста России)); 6) круглого стола кафедры финансового права МГУ имени М.В. Ломоносова (тема круглого стола: «Налогообложение цифровых прав как новая сфера правового регулирования», организатор — МГУ имени М.В. Ломоносова).

Структура диссертации определяется поставленными целью и задачами исследования и состоит из введения, основной части, состоящей из трёх глав, объединяющих девять параграфов, заключения, списка литературы, списка иллюстративного материала и двух приложений.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

Во **Введении** автором обосновывается актуальность проблемы использования гибридных механизмов в целях снижения налоговой нагрузки при совершении международных экономических операций, раскрывается степень её научной разработанности, формулируется предмет и объект исследования. Автор излагает цель и задачи диссертационного исследования, теоретические основы, эмпирическую базу и методологию исследования, характеризует научную новизну и формулирует положения, выносимые на защиту. Кроме того, во введении обосновывается теоретическая и практическая значимость работы, приводятся данные об апробации результатов диссертационного исследования.

Глава 1 «Общая характеристика гибридных механизмов и возникающих с ними правоотношений» состоит из трёх параграфов и посвящена исследованию гибридных несоответствий как новоявленной категории в международном налоговом праве.

В первом параграфе **«Налоговая асимметрия как основная предпосылка возникновения гибридных несоответствий»** гибридные несоответствия рассматриваются как следствие явления налоговой асимметрии в международном налогообложении – несогласованности налоговых последствий совершения международной экономической операции для лиц, участвующих в такой операции, которая проявляется на уровне взаимодействия налоговых систем.

Автор приходит к выводу, что явление налоговой асимметрии бывает вызвано правовыми, политическими и экономическими предпосылками, однако в случаях с гибридными несоответствиями носит характер дефекта правового регулирования системы международного налогообложения: налоговые суверены стремятся устранить несогласованности взаимодействия налоговых систем, но не преуспевают в этом, что приводит к нарушению однократности налогообложения дохода в общемировом масштабе. При этом

случаи осознанного допущения налоговой асимметрии не следует относить к гибридным несоответствиям.

В ходе исследования также иллюстрируется, что факторы, создающие риски возникновения несогласованности в наделении лица общей или специальной налоговой правосубъектностью, а также в определении юридически значимых свойств объекта налогообложения, приводящие к возникновению гибридных несоответствий, присутствуют и в законодательстве Российской Федерации.

Второй параграф **«Понятие и виды гибридных механизмов»** посвящён разработке понятийно-категориального аппарата для российской концепции гибридных механизмов и их классификации.

Понятийно-категориальный аппарат, предложенный автором, базируется на трёх основных взаимосвязанных категориях – «гибридное несоответствие», «гибридный механизм» и «гибридная налоговая схема». Каждой из данных категорий дано определение: гибридные несоответствия раскрыты как явление в международном налогообложении, гибридные механизмы – как комплексная правовая конструкция, оформляющая совокупность правоотношений, а гибридные налоговые схемы – как способ совершения международных операций, выбор которого обусловлен целью снижения размера налоговой обязанности. При этом в ходе исследования автор приходит к выводу о необходимости рассмотрения вопроса об однократности международного налогообложения прибыли (и/или дохода) в масштабе совокупного размера налоговых баз участников экономической операции.

В рамках параграфа автор приходит к выводу, что гибридные механизмы проявляют свои существенные свойства лишь в международных операциях между резидентами стран, имеющих СИДН, откуда следует воля на гармонизацию налоговых систем по затрагиваемым сопоставимым налогам подоходного типа. При этом в отношении вида дохода в нормах применимого СИДН должна преобладать персональная налоговая привязка.

Суть вредоносности последствий применения гибридных механизмов автор усматривает в уменьшении или чрезмерном увеличении совокупного размера налоговых баз участников экономической операции.

В третьем параграфе **«Правоотношения, возникающие при использовании гибридных механизмов»** представлен анализ правоотношений, возникающих при использовании гибридных механизмов.

Установлено, что возникновение гибридных механизмов характеризуется различным установлением странами состава гражданских правоотношений для целей налогообложения на фоне несогласованности в разрешении вопроса о применимом регулирующем (налоговом и связанным с ним гражданском) законодательстве. Двойственность регулирования возникает на линии обязательственных правоотношений инвестиционного и организационного характера, на линии правоотношений в области корпоративного контроля.

Автор приходит к выводу, что использование гибридных механизмов не является правонарушением в области налогового законодательства, когда государствами не выражена воля на дообложение дохода налогом при уменьшении совокупного размера налоговых баз налогоплательщика и других участников экономической операции, в связи с чем имеется практическая необходимость в закреплении такой воли в законодательстве для защиты национальной налоговой базы от непредвиденного недообложения. В то же время использование гибридных механизмов для искажения действительного экономического смысла операции может выступать способом совершения правонарушения – умышленной неуплаты или неполной уплаты налога.

Глава 2 «Правовые приёмы противодействия размыванию налоговой базы гибридными механизмами», состоящая из четырёх параграфов, посвящена разработке оптимального правового механизма противодействия гибридным налоговым схемам.

Первый параграф **«Общие вопросы противодействия гибридным схемам снижения налоговой нагрузки»** ряду общих вопросов, определяющих параметры антигибридного правового механизма, посвящён правовым средствам противодействия гибридным налоговым схемам в целом. Автор проанализирован существующий в мировой практике правовой инструментарий противодействия гибридным налоговым схемам, зарубежный опыт внедрения антигибридных норм, а также рекомендуемые ОЭСР и G20 параметры определения признаков гибридной налоговой схемы и круга лиц, на которые должны распространяться антигибридные нормы. В данном параграфе рассмотрена также проблема обеспечения определённости налогообложения при внедрении антигибридных норм.

В результате автором обоснована практическая невозможность использования зарубежных моделей антигибридного правового механизма в России, так как это потребовало бы беспрецедентного уровня гармонизации законодательств, активного международного сотрудничества в области обмена информацией, существенных административных и трудовых затрат, не сопровождаемых получением доходов в бюджет. Автор исходит из того, что оптимальный для России антигибридный правовой механизм должен быть направлен на защиту лишь национального компонента налоговой базы и на предупреждение нежелательного импорта капитала в Россию из зарубежных стран, а также характеризоваться двухуровневостью, независимостью от юридических фактов, происходящих за пределами территории России, независимостью от обмена информацией с зарубежными органами и высокой степенью правовой определённости антигибридных норм, не перерастающей в их громоздкость и излишнюю детализированность.

В рамках второго параграфа **«Противодействие гибридным схемам, приводящим к вычету с невключением дохода в налоговую базу»** и третьего параграфа **«Противодействие гибридным схемам, приводящим к двойному вычету»** автором произведено исследование рекомендованных

ОЭСР правовых приёмов противодействия конкретным видам гибридных налоговых схем. В данных параграфах также смоделированы ситуации применения гибридных налоговых схем с участием российских налоговых резидентов в целях выявления факторов уязвимости российской налоговой системы к каждому основному виду гибридных схем.

В результате автором выявлено, что российский подход к определению налоговой правосубъектности, российские правила налогообложения прибыли КИК и упразднение института консолидированных групп налогоплательщиков (КГН) снимают риски участия российских налоговых резидентов в некоторых видах гибридных налоговых схем. Вместе с тем, ко многим из таких схем российская налоговая система остаётся уязвимой, в связи с чем констатируется потребность во введении антигибридных правовых институтов в российское налоговое законодательство.

В четвёртом параграфе **«Взаимодействие антигибридных норм с концепцией глобального минимального корпоративного налога»** модельная правовая конструкция антигибридных правил соотнесена автором с концепцией глобального минимального корпоративного налога, изложенной во *Втором основополагающем элементе направлений налоговой политики ОЭСР и G20 в связи с внедрением цифровых технологий в экономику (Мероприятие Pillar 2)* и имплементированной в правовые системы ряда стран.

В результате автором опровергнута гипотеза о том, что глобальный минимальный корпоративный налог, построенный на механизме дообложения международных операций, способен функционально заменить собой антигибридные правила. В то же время существует случай, когда обе данные антиуклонительные концепции приобретают взаимодополняющий характер.

Глава 3 «Перспективы внедрения антигибридных норм в налоговое законодательство Российской Федерации» состоит из двух параграфов.

В первом параграфе **«Проблемы использования международных правовых средств для противодействия размыванию налоговой базы гибридными механизмами в Российской Федерации»** анализируется роль и проблемы применения норм международных договоров Российской Федерации для противодействия использованию гибридных механизмов для снижения налоговой нагрузки.

Автор приходит к выводу, что функции норм международных договоров Российской Федерации (в том числе, нормы MLI) по вопросам налогообложения носят, прежде всего, вспомогательный характер и сами по себе не устраняют воздействие гибридных механизмов на налогообложение в отсутствие антигибридных норм, действующих на уровне национального налогового законодательства. Эффективное использование Россией норм MLI для противодействия гибридным налоговым схемам в текущих условиях в любом случае невозможно как в силу особенностей конструкции и предмета регулирования норм MLI, так и в силу неблагоприятных политических условий, главными из которых выступают усиление внешнеполитического и внешнеэкономического давления недружественных стран на Российскую Федерацию, а также отказ ряда стран участвовать в обмене информацией в области налогообложения.

Во втором параграфе **«Предложения по внедрению антигибридных норм в налоговое законодательство Российской Федерации»** обосновано, что из Преамбулы к MLI и из факта ратификации Российской Федерацией антигибридных норм MLI усматривается наличие публичного интереса Российской Федерации в противодействии гибридным схемам снижения налоговой нагрузки.

На основании полученных данных, в целях совершенствования российского налогового законодательства автором предложен ряд поправок в Налоговый кодекс Российской Федерации, обеспечивающих:

1) общий запрет применения норм НК РФ в противоречии с целями заключения международных договоров по вопросам налогообложения, закреплённых в преамбулах;

2) общий запрет на уменьшение совокупного размера налоговых баз при выплате дохода между участниками международной сделки (операции);

3) специальные правила вычета расходов из налоговой базы российского налогового резидента, понесённых в связи с выплатой в пользу нерезидента дохода, не сопровождающегося передачей имущества;

4) введение понятия «фискально-прозрачное образование» и распространение на них «сквозного подхода», предусмотренного для кондуитных лиц;

5) ограничение на применение пониженных налоговых ставок в отношении дивидендов, доходов по цифровым финансовым активам в сумме полученных эмитентом дивидендов при конфликте квалификации вида дохода.

В **Заключении** приводятся выводы, сформулированные по итогам диссертационного исследования, а также излагаются перспективы дальнейшей разработки темы.

Основные результаты диссертации отражены в статьях, опубликованных автором в научных изданиях, рекомендованных для защиты в диссертационном совете МГУ по специальности:

1. Харин, А.К. О соотношении правовой конструкции глобального минимального корпоративного налога и правил противодействия гибридным налоговым схемам / А.К. Харин // Евразийская адвокатура. – 2022. – № 4 (59). – С. 105–110 (0,38 п.л.) (двухлетний импакт-фактор РИНЦ: 0,326);

2. Харин, А.К. Антигибридные нормы налогового законодательства зарубежных стран и их соотношение с принципом определённости налогообложения / А.К. Харин // Вестник Московского университета. Серия 11. Право. – 2023. – № 4. – С. 53–68 (1 п.л.) (двухлетний импакт-фактор РИНЦ: 0,516);

3. Харин, А.К. О проблемах применения международных договоров Российской Федерации для противодействия гибридным схемам снижения налоговой нагрузки / А.К. Харин // Евразийская адвокатура. 2023. – № 6 (65). – С. 109–115 (0,44 п.л.) (двухлетний импакт-фактор РИНЦ: 0,326);

4. Харин, А.К. О правовых факторах, препятствующих борьбе против гибридных налоговых схем в Российской Федерации / А.К. Харин // Евразийский юридический журнал. – 2024. – № 2 (189). – С. 272–275 (0,25 п.л.) (двухлетний импакт-фактор РИНЦ: 0,129);

5. Харин, А.К. Об уязвимости российской налоговой системы к некоторым видам гибридных схем снижения налоговой нагрузки / А.К. Харин // Евразийская адвокатура. – 2024. – №6 (71). – С. 175–181 (0,44 п.л.) (двухлетний импакт-фактор РИНЦ: 0,326).