

МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
имени М.В.ЛОМОНОСОВА
ЮРИДИЧЕСКИЙ ФАКУЛЬТЕТ

На правах рукописи

Харин Александр Константинович

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

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

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание учёной степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:
Гуркин Александр Сергеевич,
кандидат юридических наук

Москва – 2025

Оглавление

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ГИБРИДНЫХ МЕХАНИЗМОВ И ВОЗНИКАЮЩИХ С НИМИ ПРАВООТНОШЕНИЙ	21
1.1. Налоговая асимметрия как основная предпосылка возникновения гибридных несоответствий	21
1.2. Понятие и виды гибридных механизмов	51
1.3. Правоотношения, возникающие при использовании гибридных механизмов.....	76
ГЛАВА 2. ПРАВОВЫЕ ПРИЁМЫ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ РАЗМЫВАНИЮ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ ГИБРИДНЫМИ МЕХАНИЗМАМИ	96
2.1. Общие вопросы противодействия гибридным схемам снижения налоговой нагрузки.....	96
2.2. Противодействие гибридным схемам, приводящим к вычету с невключением дохода в налоговую базу	115
2.3. Противодействие гибридным схемам, приводящим к двойному вычету	130
2.4. Взаимодействие антигибридных норм с концепцией глобального минимального корпоративного налога	138
ГЛАВА 3. ПЕРСПЕКТИВЫ ВНЕДРЕНИЯ АНТИГИБРИДНЫХ НОРМ В НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	148
3.1. Проблемы использования международных правовых средств для противодействия размыванию налоговой базы гибридными механизмами в Российской Федерации	148
3.2. Предложения по внедрению антигибридных норм в налоговое законодательство Российской Федерации.....	169
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	186
СПИСОК ИЛЛЮСТРАТИВНОГО МАТЕРИАЛА	192
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	193
ПРИЛОЖЕНИЕ № 1	224
ПРИЛОЖЕНИЕ № 2	225

Введение

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 негативного влияния на налогообложение при совершении международных экономических операций.

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

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.

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

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.

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 законода-

тельства 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 противо-

речиям 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).

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»⁷. 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.

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.

⁷ Здесь и далее по тексту настоящей диссертации, если не указано иное, ссылки на нормативные правовые акты и международные договоры РФ приводятся с учётом их редакции, действующей по состоянию на 04.02.2025.

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 позволя-

ет 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 противодей-

ствие 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 из-

менения 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., Цинделиа-

ни 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., Nikolakis 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 MLI, 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 MLI 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:

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.

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.

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.

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.

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.

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.

Глава 1. Общая характеристика гибридных механизмов и возникающих с ними правоотношений

1.1. Налоговая асимметрия как основная предпосылка возникновения гибридных несоответствий

Налоговая асимметрия как явление. Проблема возникновения гибридных несоответствий, рассматриваемая в рамках настоящей диссертации, порождена проявлениями *налоговой асимметрии*, т.е. несогласованности налоговых последствий совершения международной экономической операции для лиц, участвующих в такой операции, которая проявляется на уровне взаимодействия налоговых систем. Рассмотрение налоговой асимметрии имеет значение для определения факторов, приводящих к возникновению гибридных несоответствий, и для формулирования понятийно-категориального аппарата в рамках данного исследования.

Как известно, основу современной системы международного налогообложения составляют коллизионные нормы двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения, направленные на распределение прав государств по взиманию сопоставимых налогов подоходного или поимущественного типа при совершении трансграничных сделок и на устранение международного юридического двойного налогообложения, оказывающего вредоносное воздействие на международную торговлю⁸. В зависимости от вида субъекта, от рода деятельности и от вида дохода (т.е. основополагающих элементов подоходного налогообложения) нормы СИДН определяют степень ограниченности права стран-участниц СИДН облагать полученный в конкретном периоде доход налогом⁹ у источника выплаты и степень корреспондирующей ему обязанности страны резид-

⁸ См.: Ault H. Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles // 70 Tax Notes Int'l. 2013. P. 1189.

⁹ Далее по тексту настоящей диссертации под словами «налог», «налоги» и производными от них словами понимаются сопоставимые налоги подоходного типа, являющиеся предметом регулирования СИДН, если не установлено иное.

дентства получателя дохода принять вычет/зачёт суммы удержанного сопоставимого налога или освободить от его уплаты.

Иными словами, нормы СИДН распределяют налоговую юрисдикцию — основанные на суверенитете полномочия государств по учреждению и изъятию налогов на соответствующей территории в отношении субъектов и объектов, связанных с нею, однако не ограниченных ею¹⁰. Её распределение производится в нормах СИДН между страной источника дохода и страной резидентства получателя дохода путём установления иерархии так называемых налоговых привязок (англ. *fiscal attachments*) — взаимосвязей налогового суверена с налогоплательщиком или с объектом налогообложения, по признаку которых такой налоговый суверен получает «право»¹¹ претендовать на налогообложение.

Так, В.А. Гидирим выделяет персональную и экономическую налоговые привязки, а также имущество как налоговую привязку¹². Персональная налоговая привязка предполагает право государства облагать лиц, связанных с ним фактом резидентства, гражданства, domiciliации. Экономическая налоговая привязка связывает субъекта с государством опосредованно через возникающий у него объект налогообложения на территории страны. Частным случаем экономической привязки выступает имущество, поэтому поимущественные налоги, как правило,

¹⁰ Хаванова И.А. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права: автореферат дис. ... д-ра юрид. наук. Москва, 2016. С. 11.

¹¹ Ряд учёных (Р. Марта и др.), связывают именно право государства по взиманию налогов с международными операциями с данной взаимосвязью, отражающей возникновение персонального или территориального налогового суверенитета (См.: Martha R.S. J. *The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction*. Deventer – Boston, 1989. P. 46).

Несмотря на многочисленные попытки сформулировать экономическое обоснование налоговых привязок и придать легитимность взиманию налога по основанию связи налогоплательщика с государством, либо по основанию связи источника дохода с территорией государства, пределы контура налогооблагаемых операций (в т.ч. с иностранным элементом) в действительности определяется фактическими возможностями налогового суверена по использованию мер административного принуждения при взимании налогов. Иными словами, государства не лишены возможности предусмотреть в своём национальном законодательстве, например, налог на доходы нерезидентов от источников за пределами своей территории, однако, как правило, не делают это в отсутствие фактической возможности обеспечить принудительное взимание такого налога (в т.ч. ввиду признания государственного суверенитета других стран).

Одновременно теория налоговых привязок выступает удобным квазиобоснованием взаимовыгодного дипломатического компромисса относительно содержания заключаемых СИДН для государств, претендующих на налогообложение своих резидентов на экстерриториальной основе при сохранении международных экономических связей.

¹² Основы международного корпоративного налогообложения / В.А. Гидирим. — М.: Шаповалов Петров, 2017. С. 94–109.

возникают только по местонахождению имущества (ситуса). В связи с этим некоторые исследователи¹³ указывают на то, что государство не может, исходя из правовых принципов, установить экономическую налоговую привязку по отношению к объекту имущества вне его пределов. В то же время, например, А.А. Шахматьев оперирует близкой по смыслу категорией «экономическая связь с фискальной территорией»¹⁴, констатируя возможность установления таких связей в отношении субъекта или объекта налогообложения.

Нормы СИДН направлены на устранение конфликта (конкуренции) налоговых привязок и обеспечение налоговой нейтральности трансграничного движения капитала. В условиях множественности налоговых суверенов и невозможности полностью унифицировать налогообложение экономических операций с иностранным элементом, критерии налоговой нейтральности формулируются путём выделения основных принципов международного налогообложения, одним из которых является *принцип международного однократного налогообложения*, впервые упомянутый ещё в 1927 году Лигой Наций¹⁵ и заключающий в себе недопустимость как двойного налогообложения, так необложения доходов и капитала.

Вместе с тем СИДН действуют в условиях различий национального правового регулирования между странами-участницами, что предопределяет вероятность наступления различных правовых условий для применения положений СИДН при схожем наборе юридических фактов в зависимости от территории применения и, как следствие, несогласованности налоговых последствий для каждого из лиц (т.е. налоговой асимметрии). Проявления налоговой асимметрии могут быть проиллюстрированы на следующих примерах.

В примере на Рисунке 1 Компания А (налоговый резидент РФ) производит выплату процентов в адрес Компании Б — командитного товарищества, которое инкорпорировано в Германии и является «прозрачным» для целей налогообложе-

¹³ См.: Van Raad K. Non-discrimination in international tax law. Series on international taxation № 6, Kluwer Law International, 1986. P. 23–24.

¹⁴ Шахматьев А.А. Международное налоговое право. М., 2014. 824 с. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.07.2023).

¹⁵ См.: Гидирим В.А. Там же. С. 283.

ния. Доход, полученный через Компанию Б, для целей налогового законодательства Германии считается полученным непосредственно его учредителем — Компанией В, являющейся резидентом Китая.



Рисунок 1 – Налоговая асимметрия по признаку налоговой правосубъектности лица¹⁶

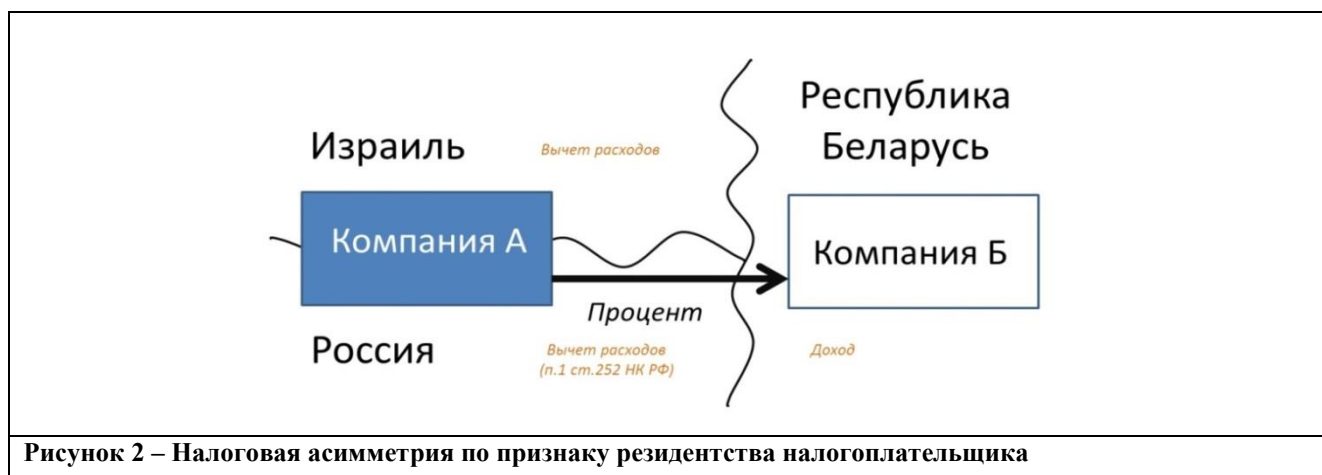
С точки зрения законодательства РФ, получателем процентов является Компания Б, поскольку она является лицом в понимании ст.11 НК РФ в силу обладания гражданской правосубъектностью. В то же время, с точки зрения законодательства Германии, доход от процентов для целей налогообложения считается выплаченным Компанией А непосредственно Компании В и не облагается налогом у Компании Б. В результате Компания А вынуждена в полном объеме удерживать налог у источника согласно пп.3 п.1 ст.309 НК РФ, не имея возможности подтвердить в России применимость ст.11 СИДН с Китаем¹⁷, которая устраняет налогообложение процентов у источника, а процент облагается налогом как в России, так и в Китае, т.е. имеет место двойное налогообложение одной операции.

Как следствие, применить ст.11 СИДН в России невозможно из-за несогласованности налоговых законодательств по вопросу объёма понятия «лицо».

В примере на Рисунке 2 Компания А, являющаяся одновременно резидентом России и резидентом Израиля, уплачивает проценты в адрес Компании Б — резидента Республики Беларусь.

¹⁶ Данный и последующие рисунки, приведённые в настоящей диссертации, составлены автором.

¹⁷ См.: 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 (Заключено в г. Москве 13.10.2014) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).



Компания Б при совершении операции руководствуется СИДН Республики Беларусь с Россией¹⁸ или СИДН Республики Беларусь с Израилем¹⁹ в зависимости от того, сертификат налогового резидентства какой страны представлен Компанией А. При этом в обоих случаях у Республики Беларусь как у страны резидентства возникает право на взимание налога с процентов у Компании Б согласно п.1 ст.10 СИДН Республики Беларусь с Россией или п.1 ст.11 СИДН Республики Беларусь с Израилем. В результате право вычета суммы выплаченных процентов из налоговой базы возникает у Компании А как в России (п.1 ст.252 НК РФ), так и в Израиле, в то время как корреспондирующий доход облагается налогом один раз — в Республике Беларусь.

Как следствие, распространение статуса резидента на Компанию А Россией и Израилем может оказаться фактором, уменьшающим её налоговую обязанность одновременно в обеих странах. Несогласованность в определении статуса налогового резидента при этом не может быть разрешена посредством п.1 или п.3 ст.4 СИДН России с Израилем, т.к. данное СИДН не применяется в данной ситуации.

Другим проявлением несогласованности выступает возникновение одновременно у России и у Израиля права на удержание налога у источника с процентов в пределах 10% валовой суммы налога (согласно п.2 ст.10 СИДН Республики Беларусь с Россией и п.2 ст.11 СИДН Республики Беларусь с Израилем), в то вре-

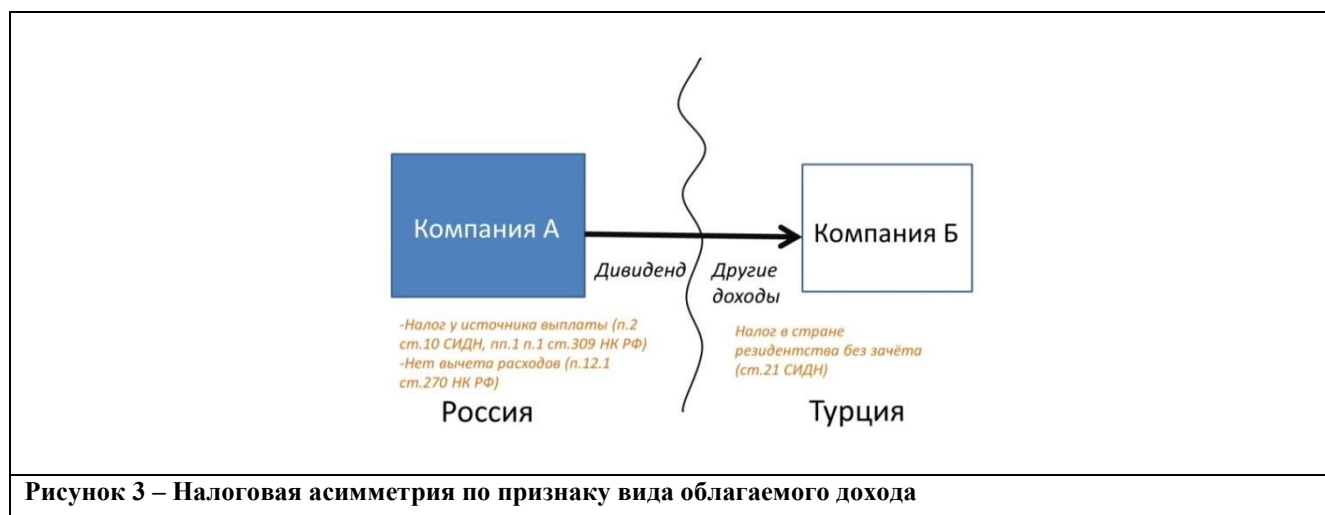
¹⁸ См.: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь от 21.04.1995 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

¹⁹ См.: Соглашения Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения. URL: https://nalog.gov.by/international/double_taxation/ (дата обращения: 04.02.2025).

мя как зачёт иностранного налога в Республике Беларусь на основании одновременно двух СИДН невозможен.

Ещё одним примером налоговой асимметрии может послужить ситуация, при которой страны различным образом квалифицируют вид выплачиваемого дохода. Такие ситуации возможны в случаях получения доходов, режим налогообложения которых неоднозначно прослеживается или не установлен в СИДН и законодательствах стран, например, доходов от цифровых финансовых активов.

Так, в примере на Рисунке 3 Компания А (налоговый резидент РФ) производит в пользу Компании Б (резидента Турции) выплату дохода по цифровому финансовому активу, эмитированному в России, выкуп которого не предполагается. В решении о выпуске цифрового финансового актива установлено, что его базисным активом является одновременно несколько видов прав, в т.ч. право на получение процентов по эмиссионным ценным бумагам, право участия в капитале непубличного акционерного общества, право требования передачи эмиссионных ценных бумаг, а также указано, что его обладатель вправе самостоятельно выбрать одно или несколько цифровых прав, которые им будут реализованы²⁰.



В результате смешанного характера базисного актива доходы по нему могут приобретать форму процентов, дивидендов или «других доходов» либо нескольких видов дохода сразу, в результате чего их одинаковая квалификация и приме-

²⁰ В соответствии с п.3 ч.1 ст.3 Федерального закона от 31.07.2020 № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»

нение одной нормы СИДН (ст.10, 11 или 21 СИДН России с Турцией²¹) возможны лишь при условии идентичных результатов функционального анализа характера цифрового финансового актива налоговыми органами в обеих странах.

Если же доходы окажутся определены Россией и Турцией различным образом, возникает риск увеличения или уменьшения совокупного налогового бремени сторон. Так, если в России доход Компании Б полностью будет определён как дивиденды, а в Турции — как «другие доходы», налог окажется удержан у источника в России в пределах 10% (п.2 ст.10 СИДН, пп.1 п.1 ст.309 НК РФ) и уплачен в Турции (ст.21 СИДН) без возможности зачёта, а расходы Компании А, понесённые при выплате, не будут вычтены из налоговой базы (п.12.1 ст.270 НК РФ).

Из приведённых примеров видно, что несогласованность налоговых последствий совершения операции бывает вызвана не столько пробелами самих текстов СИДН, сколько их использованием в системной взаимосвязи с нормами своих национальных налоговых законодательств: государства различным образом определяют состав и характеристики возникающих правоотношений для целей налогообложения, что приводит к несогласованности в определении налоговых последствий для каждой из сторон.

Безусловно, налоговая асимметрия выступает серьёзным препятствием для ведения международной экономической деятельности. Из-за множества факторов, способных привести к образованию налоговой асимметрии, её бывает очень сложно спрогнозировать на стадии законотворчества, а из-за ограниченности у контролирующих органов объёма информации о структуре правоотношений — так же сложно выявить и предупредить. В этой связи для налогоплательщиков, задействованных в международной экономической деятельности, налоговая асимметрия несёт риски, связанные с возникновением налоговых недоимок или переплат, а для государств — риски, связанные с применением правовых норм в противоречии с заложенными в них публичными целями, а также с появлением и популя-

²¹ См.: Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Турецкой Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы (Заклучено в г. Анкаре 15.12.1997) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

зацией новых недобросовестных стратегий налогового планирования, приводящих к снижению собираемости налогов.

Средствами устранения налоговой асимметрии, на первый взгляд, могло бы стать совершенствование техники изложения текстов СИДН с целью согласования универсальной «модели» влияния каждого вида международной экономической операции на налоговую базу каждого из её участников, а также на совокупный размер их налоговых баз.

Вместе с тем устранение налоговой асимметрии в мировом масштабе по некой универсальной модели невозможно ввиду некоторых её свойств.

Во-первых, категория «асимметрия» (несогласованность) сама по себе является относительной, т.е. как свойство выявляется при условии сопричастного бытия вещей²². Как следствие, налоговая асимметрия не является имманентным свойством налоговых правоотношений с иностранным элементом, а возникает именно как явление при конкретных формах организации правоотношений налоговыми резидентами конкретного набора государств. При этом факторы риска возникновения налоговой асимметрии уникальны для каждой пары стран.

Во-вторых, налоговая асимметрия не может в полной мере рассматриваться в качестве следствия дефектов правового регулирования. Дело в том, что согласованность норм, действующих в различных налоговых системах, может быть обеспечена лишь путём утверждения норм международного права, т.е. в рамках системы юридических норм, которые создаются государствами путём согласования воли и регулируют определённые общественные отношения²³. Согласование воли при этом, как отмечал советский и российский учёный, профессор Г.И. Тункин, происходит в отношении как самого правила поведения, так и в отношении его признания в качестве нормы международного права²⁴.

²² См.: Пивоваров Д. В. Абсолютное и относительное: категориальный анализ // Вестник экономики, управления и права. 2009. № 7. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/absolyutnoe-i-otnositelnoe-kategorialnyy-analiz> (дата обращения: 27.06.2023).

²³ Международное право: учебник / под ред. Л.Н. Шестакова. – М. : Юридическая литература, 2005. – С. 17.

²⁴ См.: Тункин Г.И. Теория международного права. / под общей ред. проф. Л.Н. Шестакова. – М. : ИКД «Зерцало-М», 2016. – С. 187.

Если в масштабе национальных систем налогового законодательства государства как налоговые суверены вынуждены стремиться к полноте и согласованности системы норм как к одному из основных императивов принципа определённости налогообложения²⁵, то при формулировании норм международного договора по вопросам налогообложения (в т.ч. в целях гармонизации норм) их задача состоит в обеспечении правил сосуществования налоговых систем, и только в том объёме, который согласован самими договаривающимися государствами.

В этой связи налоговая асимметрия, проявляющаяся на уровне взаимодействия налоговых систем ввиду отсутствия гармонизирующих норм международного договора, не всегда является следствием дефектов правового регулирования, поскольку бывает вызвана отсутствием согласованной воли государств на её устранение. В таких случаях порядок определения и устранения нежелательных налоговых последствий совершения международных операций не является вопросом международного налогового права.

Следовательно, о налоговой асимметрии как о проблеме международного налогообложения справедливо говорить лишь тогда, когда государствами согласованы нормы международных договоров (обычно — СИДН), направленные на гармонизацию как их налоговых систем в целом, так и конкретных институтов налогового права, между которыми такая налоговая асимметрия проявляется.

Наконец, в-третьих, устранение налоговой асимметрии лишь на международном уровне регулирования невозможно технически. Опорной точкой для установления фактов проявления налоговой асимметрии служат основные принципы системы международного налогообложения и принципы работы отдельных институтов международного налогового права, которые реализованы не только в нормах международных договоров, но и в нормах национального права. В данном аспекте усматривается тесная связь явления налоговой асимметрии с научной дискуссией об объёме предмета международного налогового права.

²⁵ См.: Демин А.В. Принцип определенности налогообложения: монография. — М.: Статут, 2015. — С. 26 — 27.

Так, согласно «широкому» подходу, который прослеживается, в частности, в работах А.И. Погорлецкого²⁶ и А. Кнехтле²⁷, международное налоговое право следует определять как совокупность налоговых законодательств всех стран мира и включать в предмет его регулирования налогообложение как операций внутри фискальной территории, так и внешнеэкономических операций. «Узкий» подход к предмету международного налогового права прослеживается в работах таких учёных, как И.И. Кучеров²⁸ и Е.С. Меркулов²⁹, и заключается в том, что предмет международного налогового права охватывает только нормы международных договоров, но не нормы национального права.

Наиболее правильной же представляется точка зрения, согласно которой в предмет международного налогового права включаются нормы международных договоров, а также нормы национального права, обеспечивающие их действие. Данной точки зрения придерживаются такие исследователи как С.К. Лещенко³⁰, Д.В. Винницкий³¹, А.А. Шахматьев³², О. Фомина³³, И.А. Ларютина³⁴ и другие. Применение «широкого» подхода неоправданно расширяет предмет международного налогового права, что приводит его к отождествлению с совокупностью налоговых систем мира, которая, представляя собой массив правовых норм, единой системой не является в связи с отсутствием универсальных принципов работы и достаточного объёма системных взаимосвязей. Сужение же всей системы международного налогового права лишь до норм международных договоров в

²⁶ См.: Погорлецкий А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. – СПб.: С.-Петербург. гос. ун-т, 2005. – С. 53–54.

²⁷ См.: Knechtle A. Basic Problems in International Fiscal Law. – London: HFL Publishers Ltd., 1979. – P. 37.

²⁸ См.: Международное налоговое право : учебник для вузов / И.И. Кучеров. – М. : ЮрИнфоР, 2007. – С. 452.

²⁹ См.: Меркулов Е.С. Понятие и предмет международного налогового права: спорные вопросы // Право и политика. – 2004. – № 4. – С. 91–102.

³⁰ См.: Лещенко С.К. К вопросу о понятии международного налогового права // Промышленно-торговое право. – 2008. – № 3. – С. 53–59.

³¹ См.: Винницкий Д.В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. – М. : Статут, 2017. – 463 с. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.07.2023)

³² См.: Шахматьев А.А. Международное налоговое право. – М. : Международные отношения, 2014. – 824 с. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.07.2023).

³³ См.: Фомина О. Международное налоговое право: понятие, основные принципы // Хозяйство и право. – 1995. – № 5. – С. 125–135.

³⁴ См.: Ларютина И.А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве: дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2002. – 206 с.

рамках «узкого» подхода также не представляется вполне уместным, поскольку в отсутствие системных взаимосвязей с нормами национального права они утрачивают правовое значение и также перестают характеризоваться как система.

Следовательно, поскольку правовое регулирование большей части институтов международного налогообложения функционально возложено на национальные нормы права, налоговая асимметрия в каждом случае должна устраняться в международном масштабе, т.е. путём гармонизации норм национальных законодательств стран, заключивших СИДН.

Таким образом, налоговая асимметрия проявляется в конкретно сложившихся правоотношениях с иностранным элементом при несогласованности применимых налоговых законодательств. Квалификация данной несогласованности как следствия дефекта правового регулирования обоснованна лишь в случаях, когда встречное волеизъявление на её устранение (т.е. на гармонизацию налоговых систем) следует из международных договоров. Устранение налоговой асимметрии как дефекта правового регулирования может требовать воздействия как на нормы международных договоров, так и на нормы национальных законодательств.

На практике налоговая асимметрия приобретает существенную роль, когда в результате неё участники операции сталкиваются с увеличением или уменьшением совокупной налоговой нагрузки при совершении экономической операции определённым способом. Проявления несогласованности налоговых последствий совершения международных экономических операций, вызванные различным определением ключевых для налогообложения характеристик гражданского правоотношения законодательствами стран, стали известны как *гибридные несоответствия* (англ. *hybrid mismatches*), а правовые конструкции, приводящие к возникновению таких несоответствий — как *гибридные механизмы* (англ. *hybrid mismatch arrangements*). Усматривается, что гибридные несоответствия следует рассматривать как *проявление налоговой асимметрии в качестве дефекта правового регулирования*, возникающее тогда, когда государства стремятся устранить несогласованности взаимодействия налоговых систем, но не преуспевают в этом.

Причины возникновения налоговой асимметрии можно условно разделить на политические, экономические и правовые.

Правовые причины возникновения налоговой асимметрии имеют как налогово-правовые, так и частноправовые корни, и отражают, в чём проявляется двойственность (гибридность) правового регулирования. Следует охарактеризовать каждую из таких причин.

1) *Несогласованность правил наделения лиц общей налоговой правосубъектностью* связана со свойством фискальной прозрачности организаций. Под фискально-прозрачными образованиями (англ. *tax transparent entities*) следует понимать организации и иные корпоративные структуры, которые не наделяются статусом налогоплательщика и, как следствие, игнорируются для целей налогообложения. Фискальная прозрачность бывает полной (для всех налогов) и частичной (для конкретных налогов). При ведении деятельности через фискально-прозрачное образование полученные через него доходы относятся напрямую в состав налоговой базы его участников (партнёров³⁵).

Примерами фискально-прозрачных образований могут послужить товарищества с ограниченной ответственностью (англ. *limited liability partnerships*) и трасты (англ. *grantor trusts*) в США, прибыль которых для целей налогообложения считается полученной не данными организациями, а напрямую их учредителями³⁶. Как отмечает Б.Я. Брук, другими примерами могут также послужить коммандитные товарищества в Великобритании (англ. *limited partnerships*) и в Германии (нем. *Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Co. Kommanditgesellschaft*)³⁷.

Что касается Российской Федерации, то, с одной стороны, в российском налоговом законодательстве концепция фискально-прозрачных образований в целом не реализована: налоговая правосубъектность по общему правилу признаётся

³⁵ См.: Купалов О.В. Между налогом с партнерства и налогом с партнера есть различия // Арбитражная практика. – 2011. – № 9. – С. 126 ; Гончарова О. Э. Иностранные налогово прозрачные компании : порядок применения льгот по налоговым соглашениям // Налоговед. – 2019. – № 10. – С. 35.

³⁶ См.: 26 CFR § 301.7701-2(c) - Business entities; definitions. URL: <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/301.7701-2> (дата обращения: 20.03.2023).

³⁷ См.: Брук Б.Я. Вопросы методологии использования и применения международных налоговых договоров // Закон. - 2023. - № 11. - С. 101–111.

за всеми организационно-правовыми формами как российских, так и иностранных юридических лиц, а в ряде случаев даже распространена также на иностранные структуры без образования юридического лица (ст.19 НК РФ).

В то же время технически эффект фискальной прозрачности в отношении некоторых российских организаций всё же достигается, но преимущественно за счёт норм, регулирующих объект налогообложения. Так, фактические проявления фискальной прозрачности косвенно прослеживаются, например, при налогообложении доходов от адвокатской деятельности: такие доходы напрямую включаются в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц (далее — НДФЛ) адвоката, а юридические лица, через которые такая деятельность ведётся (адвокатские бюро, коллегии адвокатов и юридические консультации), лишь выполняют функцию налогового агента по НДФЛ в порядке п.1 ст.226 НК РФ. Ещё одним примером могут послужить средства, полученные казёнными учреждениями от приносящей доход деятельности: поскольку такие доходы поступают напрямую в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации согласно п.3 ст.161 Бюджетного кодекса РФ (далее — БК РФ), получение средств от такой деятельности не учитывается при определении налоговой базы казённых учреждений по налогу на прибыль организаций в соответствии с пп.33.1 п.1 ст.251 НК РФ (в данном случае эффект фискальной прозрачности достигается за счёт налогового изъятия).

Само свойство фискальной прозрачности является продуктом правоприменительной практики, сложившейся в США. Так, ещё в 1935 году Верховный Суд США в деле *Morrissey v. Commissioner*³⁸, применив доктрину «приоритета существа над формой» (*substance over form*), признал траст полноценным субъектом налогообложения по причине его экономической схожести с организацией по следующим критериям: способность нести права и обязанности собственника имущества, продолжение деятельности после смерти собственника, централизованное управление, полная оборотоспособность долей, ограниченная ответственность участников по долгам траста. Далее аналогичный подход был применён

³⁸ См.: *Morrissey v. Commissioner*, 296 U.S. 344, 346–47 (1935).

Апелляционным судом девятого судебного округа США в 1953 году, где суд в деле *US v. Kintner*³⁹ признал за фискально-прозрачным товариществом обязанности налогоплательщика, в продолжение которого был выработан «тест Кинтнера», позволяющий признать фискально-прозрачные партнёрства полноценными налогоплательщиками при наличии хотя бы трёх из шести критериев: 1) наличие участников, 2) цель — ведение предпринимательской деятельности, 3) продолжительность существования, 4) централизованное управление, 5) ограниченная ответственность, 6) полная оборотоспособность долей.

Поскольку «тест Кинтнера» в США перестал отвечать требованиям времени, в 1997 году он был заменён на «правило простановки галочки» (англ. *check-the-box rule*), позволяющее по своему выбору регистрировать юридические лица в качестве фискально-прозрачных. Такая возможность установлена, например, для обществ с ограниченной ответственностью (англ. *limited liability companies*). «Тест Кинтнера» критиковали, в частности, К. Дж. Старк и Э. М. Золт за неопределённость его критериев, формализм и подверженность налоговым злоупотреблениям⁴⁰, а Т. Хайес — за утрату экономическими критериями своего значения.⁴¹

Распространение института фискально-прозрачных образований в мировой практике привело в конечном счёте к тому, что страны стали придерживаться различных подходов к определению налоговой правосубъектности иностранных лиц. В частности, Б.Ф. Лиотти, выделяет следующие существующие подходы стран: 1) сравнительный (по аналогии со статусом наиболее близкой отечественной организационно-правовой формы), 2) частноправовой (исходя из наличия гражданской правосубъектности в стране инкорпорации), 3) фиксированный (исходя из закреплённого перечня организационно-правовых форм), 4) комбинированный

³⁹ См.: *United States v. Kintner*, 216F.2d 418, 418 (9th Cir. 1954).

⁴⁰ См.: Stark K.J. and Zolt E.M. *United States Partnership Taxation: Current Structure and Proposals for Reform*. Bulletin for International Bureau of Fiscal Documentation (2000). P. 328.

⁴¹ См.: Hayes T.M., *Checkmate, the Treasury Finally Surrenders: The Check-the-Box Treasury Regulations and Their Effect on Entity Classification*, 54 Wash. & Lee L. Rev., P. 1.151 (1997).

(исходя из совокупности критериев), 5) элективный (с возможностью самостоятельного выбора налогоплательщиком)⁴².

На особенность функционирования структур в форме товариществ, фондов, и лиц, осуществляющих доверительное управление, не раз обращалось внимание в ряде документов ОЭСР⁴³ и ООН⁴⁴, где также указывалось на необходимость их единообразного налогообложения. Между тем, это не так просто из-за укоренившихся различий в подходах к определению налоговой правосубъектности и отсутствия единообразных «соединительных правил». Риск возникновения налоговой асимметрии в данных случаях образуется, когда страны, следуя своим подходам, в итоге по-разному разрешают вопрос о фискальной прозрачности и, как следствие, о налоговой правосубъектности лица или корпоративного образования, участвующего в операции, что видно на примере, приведённом на Рисунке 1.

В результате образуются т.н. гибридные организации, которые квалифицируются одной страной как полноценные субъекты налоговых правоотношений⁴⁵ (т.е. обладающие правосубъектностью и несущие права и обязанности налогоплательщика)⁴⁶, а другой страной — как фискально-прозрачные образования.

Представляется, что коренная первопричина обозначенной проблемы лежит в области частного права и связана с процессом постепенного сближения роли товариществ, фондов и институтов доверительного управления, первоначально создаваемых в качестве форм общественного взаимодействия и управления имуще-

⁴² См.: Liotti B.F. Hybrid Entities in Tax Treaty Law: Issues, their Source and Possible Solutions // Hybrid Entities in Tax Treaty Law / Ed. by Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang. Linde. 2020. P.7–8.

⁴³ См.: OECD (1999), The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation, No. 6, OECD Publishing. P. 36–51.

⁴⁴ См.: Комментарий к Типовой конвенции Организации Объединенных Наций 2021 года об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами с комментарием к ней. URL: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/files/2022-03/UN%20Model2021.pdf> (дата обращения: 01.05.2023).

⁴⁵ Существует подход, согласно которому под «субъектом налоговых правоотношений» понимается «субъект налогового права», реализующий своё право на вступление в конкретные правоотношения.

См.: Разгильдиева М.Б., Швец А.В. Участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах: проблемы теории и нормативно-правового закрепления // Налоги. – 2014. – № 2. – С. 36–40.

Вместе с тем, в контексте настоящей диссертации все лица, обладающие налоговой правосубъектностью, единообразно именуется как «субъекты (участники) налоговых правоотношений».

⁴⁶ В качестве имманентных свойств субъектов правоотношений в области налогообложения исследователи выделяют также юридическую ответственность и законные интересы.

См.: Бит-Шабо И.В. Концептуальные проблемы финансово-правового регулирования деятельности государственных социальных внебюджетных фондов: дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2015. С. 375.

ством⁴⁷, с юридическими лицами, обладавшими полноценной «юридической личностью» и формированием полноценного имущественного комплекса, т.е. признаками организационной и имущественной обособленности как предпосылками наделения налоговой правосубъектностью, выделяемыми, в частности, Д.В. Винницким⁴⁸. Данный процесс привёл как к наделению указанных институтов свойствами юридического лица, так и, напротив, к появлению у юридических лиц опций, ранее не доступных для них (в т.ч. касающихся налогообложения).

Ещё одним фактором, который, как представляется, повлёк переосмысление значения юридических лиц, стало упрощение процедуры их образования. Если первоначально практиковался в основном разрешительный порядок регистрации юридических лиц, направленный на противодействие их использованию в различных «махинациях»⁴⁹, то впоследствии упростилась процедура регистрации юридических лиц и упразднился ряд законодательных требований к самим юридическим лицам. Наряду с увеличением многообразия организационно-правовых форм это способствовало переосмыслению роли юридических лиц: если прежде они воспринимались, в первую очередь, как форма объединения капиталов, то затем всё больше стали приобретать значение средства извлечения выгоды от использования «корпоративной вуали» (в т.ч. в области налоговых правоотношений) в целях манипуляции нормами права, что потребовало дифференциации подходов к гражданской и налоговой правосубъектности юридических лиц.

На этом фоне, как видится, и произошёл уход от канона, согласно которому, как указывают Н.В. Козлова и Л.А. Грось, «правосубъектность юридического лица в области финансового права носит производный характер»⁵⁰, а «общественное образование становится участником административных, налоговых, трудовых и

⁴⁷ См.: Звенигородская Т.С. Сравнительно-правовой анализ законодательства о товариществах в России и Германии // Международное публичное и частное право. – 2022. – № 4. – С. 32–37.

⁴⁸ См.: Винницкий Д.В. Субъекты налогового права Российской Федерации : автореферат дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 1999. – 25 с.

⁴⁹ См.: Каминка А.И. Акционерные компании: юридическое исследование. – СПб., 1902. Т. 1. – С. 221–225 ; Тарасов И.Т. Учение об акционерных компаниях. – М.: 2000. – С. 89, 118 – 124 ; Козлова Н.В. Понятие и сущность юридического лица: Очерк истории и теории. – М.: 2003. – С. 72–73.

⁵⁰ Грось Л. Участие публично-правовых образований в отношениях собственности: гражданско-правовые проблемы // Хозяйство и право. – 2001. – № 5. – С. 33.

прочих отношений лишь постольку, поскольку оно признается субъектом гражданского права — юридическим лицом»⁵¹.

Варианты разрешения указанной проблемы стали предметом научных дискуссий ряда зарубежных исследователей.

Так, подход К. Каленберга предполагает⁵² введение правила «односторонней связки квалификаций», при котором приоритет при разрешении вопроса о фискальной прозрачности организации (структуры) отдаётся стране резидентства получателя дохода, а государство-источник дохода при подтверждении такого конфликта квалификации возвращает излишне удержанный налог.⁵³

К. Джейном предложено⁵⁴ вводить «координирующие правила» в СИДН, а не на национальном уровне регулирования, поскольку вопрос фискальной прозрачности тесно связан с обеспечением принципа однократного налогообложения.

А. Николалакисом совместно с группой других исследователей предложено⁵⁵ устанавливать фискальную прозрачность лица по законодательству стран резидентства прямых или косвенных участников такого лица.

Между тем единственным возможным для практической реализации видится подход, предложенный И. Тамбунаном⁵⁶ и Л. Парада⁵⁷, согласно которому установление налоговой правосубъектности лица производится по законодательству страны его инкорпорации («home approach»). Хотя каждый из иных подходов заключает в себе разумное логическое основание, лишь данный подход за счёт привязки к территории инкорпорации лица мог бы обеспечить устранение колли-

⁵¹ Козлова Н.В. Правосубъектность юридического лица. — М.: Статут, 2005. — 476 с. // СПС «Консультант-Плюс» (дата обращения: 01.07.2023).

⁵² См.: Kahlenberg C. Hybrid Entities: Problems Arising from the Attribution of Income Through Withholding Tax Relief — Can Specific Domestic Provisions be a Suitable Solution Concept? Intertax. 2016. P. 148.

⁵³ Такой подход, в частности, реализован в предложении 11 ст. 50d(1) Закона ФРГ «О подоходном налоге».

⁵⁴ См.: Jain K. The OECD Model (2017) and Hybrid Entities: Some Opaque Issues and Their Transparent Solutions. Bulletin for International Taxation. 2019. P. 137.

⁵⁵ См.: Nikolakakis A., Austry S., Avery Jones J., Baker P., Blessing P., Danon R., Goradia S., Hattingh J., Inoue K., Lüdicke J., Maisto G., Miyatake T., Van Raad K., Vann R., Wiman B. Some Reflections on the Proposed Revisions to the OECD Model and Commentaries, and on the Multilateral Instrument, with Respect to Fiscally Transparent Entities — Part 2 // Bulletin for International Taxation. 2017. P. 561.

⁵⁶ См.: Tambunan A. P. I. The Tax Treatment of Hybrid Entities in Developing Countries: The UN Model Position and Source State Concern // Hybrid Entities in Tax Treaty Law / Ed. by Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang. Linde. 2020. P. 161–188.

⁵⁷ См.: Parada L. Double Non-taxation and the Use of Hybrids Entities — An Alternative Approach in the New Era of BEPS. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law. 2018. P. 357.

зии в определении фискальной прозрачности полностью и, как следствие, потенциально препятствовал бы возникновению налоговой асимметрии⁵⁸.

2) *Несогласованность правил наделения лиц специальной налоговой правосубъектностью* бывает связана с наделением лица статусом налогового резидента либо с наделением подразделения статусом постоянного представительства.

В первом случае причиной налоговой асимметрии, как правило, выступает неразделённость налогового суверенитета вследствие несоответствия тестов резидентства в этих странах или иного несовершенства правил его определения (т.е. конкуренция персональных налоговых привязок), приводящая к образованию статуса налогового резидента в более, чем одной стране, и к мультипликации налоговой обязанности относительно общемировой налоговой базы. Принцип работы данной несогласованности проиллюстрирован на приведённом выше Рисунке 2.

Нидерландский профессор Кис ван Раад также отмечает, что «налогообложение должно базироваться на доктрине экономической принадлежности, цель которой — нахождение баланса между вкладом различных государств в производство и потребление дохода»⁵⁹.

Концепция резидентства обеспечивает персональную налоговую привязку дохода к территории налогообложения, определяя принадлежность лица к государству. Однако, если до начала XX века такая принадлежность определялась лишь по тесту места инкорпорации, то позже судебная практика показала необходимость введения тестов места управления⁶⁰, фактического места принятия решений⁶¹, направления руководящих указаний и инструкций директорам.⁶²

В результате возникшего разнообразия правил применения данных тестов, стали возникать ситуации двойного резидентства компаний (т.н. лиц с двойным

⁵⁸ Данный подход ранее был востребован в Австралии, в Великобритании, в Дании, в Испании, в Японии и применялся, в частности, в судебных делах *Memec plc v. Commissioners of Inland Revenue* (Великобритания, 1998), *Artémis SA v. Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie* (Франция, 2014), в делах *Delaware LPS* (Япония, 2015) и *Canoro Resources Limited* (Индия, 2009).

⁵⁹ Цит. по В. Гидирим. Указ. соч. С. 98.

⁶⁰ См.: *De Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe* (1906) AC 455.

⁶¹ См.: *Unit Construction Co. Ltd. Appellant v. Bullock (Inspector of Taxes) Respondent* (1960) Appeal Cases 351.

⁶² См.: *Wood & Anor v. Inspector of Taxes* Rev 1 (2006) EWCA Civ 26.

резидентством) — один из видов т.н. «треугольных структур сделок», где наблюдается конкуренция персональных налоговых привязок при вступлении в правоотношения с третьей страной. Так, «треугольные структуры сделок», включающие лица с двойным резидентством, профессор Амстердамского университета Е. Фетт делит⁶³ на классические (при получении дохода таким лицом) и обратные (при несении расхода таким лицом), в зависимости от направленности платежа. Получения лицом с двойным (многократным) резидентством дохода отражается в нескольких налоговых базах и влечёт умножение налоговой обязанности. Напротив, несение лицом с двойным резидентством расхода может влечь мультипликацию его вычета из налоговой базы, приводя к многократному необложению.

В связи с тем, что понятие «налоговый резидент» в рамках СИДН, как правило, имеет специальное значение и не связано тестами, принятыми в национальных налоговых законодательствах, разрешение проблемы двойного резидентства может осуществляться в масштабе норм СИДН.

Во втором случае возникновение налоговой асимметрии бывает связано с расхождением критериев экономического присутствия, с которыми государства связывают образование постоянного представительства (далее — ПП) — правового института, отражающего, в первую очередь, характеристику деятельности лица на соответствующей территории⁶⁴, но которая, в свою очередь, влечёт наделение его налоговой обязанностью и рассмотрение его как обособленного субъекта⁶⁵.

Данный институт направлен на «отсечение» части прибыли иностранных организаций, ведущих активную деятельность в стране, в пользу страны источника дохода, т.е. на установление экономической налоговой привязки.

⁶³ См.: Fett E. E. Triangular cases: The application of bilateral tax treaties in multilateral situations. 2013. P. 27–28.

⁶⁴ См.: Коннов О.Ю. Понятие постоянного представительства в налоговом праве: дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2001. С. 13 ; Пономарева К.А. Концепции правового регулирования трансграничных налоговых отношений в условиях цифровой экономики // Правоведение. — 2019. Т. 63, № 1. — С. 157–171; Яруллина Г.Р. Место института постоянного представительства в налоговом праве РФ // Актуальные проблемы российского права. — 2016. — № 12. — С. 65–72.

⁶⁵ См.: Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Альпина Паблишер, 2015. — С. 464.

Классический подход к образованию ПП, как отмечает С. Г. Пепеляев, определяется критериями места деятельности на территории государства, постоянства деятельности и предпринимательского характера деятельности⁶⁶. Между тем, развитие цифровых услуг и другие факторы усложнили систему «тестов экономического присутствия», по которым структурные подразделения наделяются статусом ПП, в результате чего и стали возникать случаи налоговой асимметрии.

Несогласованность по вопросу образования постоянного представительства выявляется гораздо сложнее, чем несогласованность в части фискальной прозрачности, поскольку в качестве опорной точки невозможно использовать факт регистрации юридического лица, и налоговая правосубъектность устанавливается из совокупности экономических критериев. В остальном же суть данного вида налоговой асимметрии (т.н. *гибридных филиалов*) схожа с сутью налоговой асимметрии с фискально-прозрачными образованиями: одна из стран игнорирует гибридный филиал как участника правоотношений для целей налогообложения.

Усматривается, что для устранения гибридности филиалов требуется как совершенствование норм СИДН о налогообложении доходов, полученных через ПП, так и унификация подходов к ПП в национальных законодательствах.

3) *Несогласованность в определении юридически значимых свойств объекта налогообложения* может проявляться в части квалификации юридического акта, в рамках которого передаётся актив, квалификации вида полученного дохода или других свойств объекта налогообложения. Один из примеров такой несогласованности проиллюстрирован выше на Рисунке 3.

При несогласованности в части квалификации вида полученного дохода вопрос во многом оказывается связан с определением экономического характера такого дохода, что влияет на то, по правилам какой статьи СИДН его облагать налогом. Традиционным проявлением данной несогласованности выступают *гибридные финансовые инструменты* — вид инвестиционных ценных бумаг, которые для целей налогового законодательства ряда стран квалифицируются как долго-

⁶⁶ См.: там же. С. 465.

вые обязательства, что создаёт предпосылки для различной квалификации доходов, полученных от них (как дивиденда и процента соответственно).

Примерами таких инструментов могут послужить долговые инструменты, конвертируемые в акции эмитента (займы с участием в прибыли), «синтетические» инструменты, различные компоненты которых выпускаются группой компаний⁶⁷. В российской практике признаками гибридных инструментов обладают, например, обращающиеся на российских фондовых биржах структурные ноты (составные инструменты, первичными компонентами которых являются одновременно долговые и долевого финансовые инструменты, но доходы от которых квалифицируются полностью как проценты⁶⁸), либо уже приведённые выше цифровые права или цифровые финансовые активы.

При несогласованности в части квалификации юридического акта, в рамках которого передаётся актив (т.н. *гибридной передаче актива*), государствами по-разному разрешается вопрос о том, произошла ли смена частноправового титула при передаче актива. Например, в результате передачи акций по договору РЕПО, квалифицируемой в одной стране как заем акций, а в другой стране — как две купли-продажи акций, может возникнуть несогласованность в том, носит ли обязательство долговой характер и квалифицируется ли полученный доход в размере положительной финансовой разницы согласно применимому СИДН как процент или как доходы от отчуждения имущества.

При гибридной передаче актива страны могут также по-разному определять моменты учёта дохода и корреспондирующего расхода. Это случается, например, при использовании конструкции паевых инвестиционных фондов закрытого типа в России (далее — ЗПИФ), использование которой позволяет создавать налоговую асимметрию за счёт отложенного распределения прибыли. Поскольку момент возникновения налоговой обязанности держателей инвестиционных паёв ЗПИФ

⁶⁷ См.: Гидирим В. Гибридные финансовые инструменты в Нидерландах. URL: http://taxpravo.ru/analitika/statya-70474-gibridnyie_finansovyie_instrumentyi_v_niderlandah (дата обращения: 07.07.2023).

⁶⁸ См.: Письмо Минфина России от 06.03.2015 № 03-04-05/12115 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 07.07.2023).

определяется моментом распределения прибыли, может возникать значительный временной промежуток между фактическим моментом прироста капитала ЗПИФ и моментом его отражения в налоговой базе держателей инвестиционных паёв ЗПИФ. Как следствие, вычет расхода, понесённого иностранным держателем инвестиционного пая ЗПИФ на его приобретение, оказывается возможен несоизмеримо ранее отражения корреспондирующего дохода в налоговой базе.

В целом противоречивость подходов к установлению юридически значимых свойств объекта налогообложения может быть вызвана несколькими факторами.

Первым и, как представляется, самым важным фактором выступает непригодность многих национальных налоговых систем к темпам развития гражданского оборота. Речь идёт, в первую очередь, о применении национальных налоговых норм к привносимым в мировой гражданский оборот видам договоров, финансовых инструментов и институтов коллективных инвестиций. Появление и распространение новых видов сделок и форм коллективных инвестиций связано с естественным стремлением субъектов частного права привлечь капитал на наиболее привлекательных для инвесторов условиях. Вместе с тем данные институты не всегда вписываются в парадигму существующего гражданского и налогового законодательства, в связи с чем законотворческая реакция на появление таких институтов часто оказывается заторможенной. Такая законотворческая «неспешность», как справедливо отмечает Е.Ю. Грачёва, влечёт правовую неопределённость и негативно сказывается на стабильности общественного развития⁶⁹.

Второй фактор связан с первым и выражен в стремлении ряда государств неизменно пытаться вписывать появляющиеся в гражданском обороте институты исключительно в существующие варианты налогово-правовой квалификации. Такой подход приводит к утрате гибкости при разрешении спорных ситуаций, например, по вопросу перехода титула собственника.

⁶⁹ См.: Грачева Е.Ю. К вопросу о сущности финансового права // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2020. – № 9. – С. 30.

Более того, основную роль в вопросе, например, квалификации «нетипичных» видов дохода, часто играют не законодательные, а правоприменительные органы (в частности, суды): хотя суды и имеют больше возможностей для анализа проблем права «вживую», судьи чаще всего не обладают достаточной экспертной компетенцией для глубокого экономического анализа природы нетипичных доходов, которая и обуславливает надлежащую квалификацию дохода для целей налогообложения⁷⁰. Суды, оценивая обстоятельства дел по своему усмотрению и действуя часто фактически в условиях цейтнота, могут совершать судебные ошибки правовой квалификации, которые со временем экстраполируются на всю правоприменительную практику.

Примером, когда использование существующего перечня видов доходов в СИДН проблематично, служит ситуация с неопределённостью квалификации лизинговых платежей для целей СИДН между Российской Федерацией и Республикой Беларусь. Лизинговые платежи, выплачиваемые резидентом РФ (лизингополучателем) в пользу резидента Республики Беларусь (лизингодателя) согласно нормам одного и того же СИДН в 2012 году рекомендовалось квалифицировать как доходы от авторских прав и лицензий (ст. 12 СИДН)⁷¹, в 2019 году — как доходы от авторских прав и лицензий или как доходы от предпринимательской деятельности (ст. 7 или 12 СИДН в зависимости от характера предмета лизинга)⁷². В 2020 году Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа в деле ООО «Агросельхозтехника» квалифицировал такие лизинговые платежи как «другие доходы» (ст. 18 СИДН)⁷³, а в 2021 году Верховный Суд Российской Федерации в деле

⁷⁰ Высокая роль судебного усмотрения при разрешении конфликтов правовой квалификации отмечается, в частности, И.А. Раковым.

См.: Раков И.А. Переквалификация доходов, расходов и операций в налоговом праве государств БРИКС (на примере России и Бразилии): дисс. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2021. С. 57.

⁷¹ См.: Письмо Минфина РФ от 03.10.2012 № 03-08-06/Беларусь // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 07.07.2023); Письмо ФНС РФ от 17.10.2012 № ОА-4-13/17604 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 07.07.2023).

⁷² См.: Письмо Минфина РФ от 21.05.2019 № 03-08-13/36758 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 07.07.2023).

⁷³ См.: Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 19.02.2020 по делу № А33-4027/19 ООО «Агросельхозтехника» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 07.07.2023).

ООО «Койлтюбинг-сервис», устранился от квалификации лизинговых платежей, лишь констатируя схожесть их правовой природы с процентами (ст.10 СИДН)⁷⁴.

Несогласованность в части характеристик объекта налогообложения наиболее сложна для устранения. Вместе с тем её устранение частично видится в распространении процедур детального экономического анализа сделок в рамках налогового контроля и в совершенствовании распределительных правил СИДН. В отношении институтов коллективного инвестирования следует предусмотреть максимальный допустимый период «отложенного налогообложения».

Политическая причина возникновения налоговой асимметрии. Основная политическая причина, приводящая к образованию налоговой асимметрии, заключается в *разнообразии форм реализации странами государственного суверенитета в условиях налоговой конкуренции.*

Самостоятельность в рамках любых направлений правотворческой деятельности в любом государстве вытекает из системы свойств государственного суверенитета, таких как верховенство и единство государственной власти, верховенство государственной власти по отношению ко всем иным организациям и лицам в стране, самостоятельность и независимость в сфере взаимоотношений с другими государствами, традиционно выделяемых в науке государственного права⁷⁵. По словам Ю.А. Тихомирова, суверенитет является «многогранной категорией и находит своё проявление в различных сферах общественных отношений»⁷⁶.

В этой связи в науке финансового права многие исследователи (в частности А.В. Красюков, Е.В. Кудряшова, А.Г. Пауль, М.Н. Садчиков, Г.П. Толстомятенко,

⁷⁴ См.: Определение Верховного Суда РФ от 18.10.2021 № 302-ЭС20-7898 по делу № А33-5439/19 ООО «Койлтюбинг-сервис» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 07.07.2023).

⁷⁵ См.: Конституционное право России. Учебный курс : учебное пособие : в 2 т. / С. А. Авакьян. – 7-е изд., перераб. и доп. – М.: Норма: ИНФРА-М, 2021. – С. 364–367 ; Бредихин А.Л. Суверенитет: политический и правовой смысл // Государственная власть и местное самоуправление. – 2017. – № 3. – С. 3–8.; Тихомиров Ю.А. Суверенитет в условиях глобализации // Суверенная демократия в конституционно-правовом измерении: сб. статей и материалов. – М., 2007. – С. 80.; Лекции по общему государственному праву / Ф. Ф. Кокошкин ; под ред. и с предисл. В. А. Томсинова. – М.: Зерцало, 2004. – С. 172–173.

⁷⁶ Тихомиров Ю.А. Правовой суверенитет: сферы и гарантии // Журнал российского права. – 2013. – № 3. – С. 5–20.

И.А. Хаванова, А.А. Шахмаметьев и другие)⁷⁷ также выделяют налоговый (фискальный) суверенитет как одну из составляющих государственного суверенитета, которое находит своё проявление в области определения направлений налоговой политики, регулирования налоговых правоотношений и взимания налогов. В частности, М.Н. Садчиков отмечает, что «налоговый суверенитет Российской Федерации можно рассматривать как межотраслевой функциональный правовой институт, который объединяет нормы конституционного, международного публичного, финансового и налогового права»⁷⁸.

Сам налоговый суверенитет реализуется посредством установления⁷⁹ и взимания⁸⁰ налогов в русле направлений налоговой политики, определяемых государствами самостоятельно⁸¹ с учётом понимания своих национальных интересов.

Другой формой реализации налогового суверенитета является заключение международных договоров. Хотя часть исследователей и придерживается точки зрения о том, что заключение международных договоров является формой ограничения или даже лишения государственного суверенитета по инициативе самого

⁷⁷ См.: Красюков А.В. Налоговый суверенитет: понятие и содержание // *Налоги*. – 2023. – № 1. – С. 31–36; Кудряшова Е.В. Юрисдикция (суверенитет) государств и налоговый иммунитет в области косвенного налогообложения // *Финансовое право*. – 2005. – № 10. – С. 35–43; Пауль А.Г. Реализация налогового суверенитета при налогообложении добавленной стоимости по трансграничным операциям // *Финансовое право*. 2018. № 9. С. 26 – 30; Садчиков М.Н. К вопросу о признаках налогового суверенитета государства // *Право, наука, образование: традиции и перспективы: Материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 85-летию Саратовской государственной юридической академии (в рамках VII Саратовских правовых чтений) (г. Саратов, 29–30 сентября 2016 г.)*: Сб. науч. ст. / Отв. ред. Е.В. Вавилин. – Саратов: Саратовская государственная юридическая академия, 2016. – С. 155–160; Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право: Сравнительно-правовое исследование. – М.: Норма, 2001. – С. 162; Хаванова И.А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях // *Журнал российского права*. – 2013. – № 11. – С. 41–51; Шахмаметьев А.А. Налоговый суверенитет и налоговая юрисдикция государства // *Современное право*. – 2013. – № 3. – С. 76–81.

⁷⁸ См.: Садчиков М. Н. Финансово-правовое обеспечение налогового суверенитета Российской Федерации: автореферат дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2021. С. 15.

⁷⁹ См.: Годме П.М. Финансовое право; перевод и вступительная статья Р.О. Халфиной. – Москва: Прогресс, 1978. – С. 371; Кучеров И.И. Теория налогов и сборов. – М.: Центр ЮрИнфоР, 2009. – С. 188–199; Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении. – М.: Юридическая литература, 1974. – С. 167.

⁸⁰ См.: Карасева М.В. Финансовое правоотношение: диссертация доктора юридических наук. – Воронеж, 1998. С. 100–101; Орлов М.Ю. Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства // *Финансовое право*. – 2006. – № 2. – С. 18–23; Садчиков М.Н. Понятие налогового суверенитета // *Налоги*. – 2016. – № 1. – С. 18.

⁸¹ В определении границ собственного суверенитета, а также границ правосубъектности граждан и организаций государства также самостоятельны.

См.: Троицкая А.А. Основные права: происхождение, юридическая природа и пределы защиты // *Сравнительное конституционное обозрение*. – 2013. – № 1. – С. 74.

государства⁸², более верной представляется концепция, согласно которой суверенитет по своему определению не может быть частично утрачен или разделён⁸³: принятие на себя международных обязательств, совершённое путём соответствующего волеизъявления суверена, недопустимо отождествлять с полным и бесповоротным отказом от права. Государственный суверенитет при утверждении международных норм, по словам русского учёного Ф.Ф. Мартенса, осуществляется в праве самостоятельно управлять международными сношениями⁸⁴. При этом, как отмечает М.Н. Садчиков, «нормы международного публичного права определяют внешние границы налогового суверенитета государства, основы взаимодействия и сотрудничества суверенных субъектов права по вопросам налогообложения международной экономической деятельности»⁸⁵.

В этой связи несовпадения в регулировании институтов налоговых законодательств или отсутствие их согласованности с нормами налоговых законодательств каких-либо других стран (т.е. налоговая асимметрия), вызванные самостоятельными действиями стран, сами по себе представляются естественными с точки зрения налогового суверенитета и даже могут выступать показателем отсутствия внешнего влияния на нормотворчество в стране. Таким же естественным явлением выступают заключение СИДН, принятие гармонизирующих поправок в налоговое законодательство или иных мер, направленных на развитие международного сотрудничества, при наличии на то соответствующей воли суверенов.

Следовательно, налоговая асимметрия выступает следствием самостоятельности налоговых суверенов и реализации ими прав по установлению и взиманию налогов, а также по вступлению в международные соглашения по вопросам налогообложения по своему усмотрению, в удобных им формах.

⁸² См.: Карташкин В.А. Соотношение принципов уважения прав человека и государственного суверенитета // Юрист-международник. – 2006. – № 1. – С. 3–16 ; Шепенко Р.А. Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения // Право и экономика. – 2014. – № 7. – С. 48–55.

⁸³ См.: Умнова И.А. Конституционные основы современного российского федерализма: учеб.-практ. пособие. – М.: Дело, 2000. – С. 103 ; Яковлюк И.В., Шестопал С.С. Государственный суверенитет и суверенные права: проблема соотношения // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2017. – Т. 6. – № 4 (21). – С. 384.

⁸⁴ См.: Мартенс Ф.Ф. Современное международное право цивилизованных народов. В 2-х томах. Том 1 (под ред. В. А. Томсинова). – М.: Зерцало, 2008. – С. 144.

⁸⁵ Садчиков М.Н. Там же. С. 15–16.

Между тем фактические формы реализации налогового суверенитета определяются ещё и таким явлением, как налоговая конкуренция стран. Дело в том, что юридический подход к категории государственного суверенитета не отражает степени фактической возможности его реализации, поскольку, как правильно отмечает И.В. Лексин, в его рамках суверенитет «привычно воспринимается как хотя и составное, но цельное и универсальное свойство государственности»⁸⁶. Обладая суверенитетом юридически, государства в действительности не всегда имеют возможность его реализовать в полной мере ввиду налоговой конкуренции — борьбы за налогообложение максимально возможного числа финансовых потоков.

Формы влияния налоговой конкуренции на возникновение налоговой асимметрии можно разделить на две группы.

Первую группу составляют те случаи, когда налоговая асимметрия возникает в результате распространения одновременно несколькими странами налоговой юрисдикции на один и тот же объект налогообложения, т.е. как непосредственный продукт конкуренции налоговых привязок. Ярким примером тому могут послужить лица с двойным резидентством, в случае с которыми конкуренция персональных налоговых привязок образуется в результате стремления одновременно двух или более стран обложить сопоставимым налогом общемировой доход или прибыль лица (т.е. от источников как внутри, так и за пределами страны резидентства). Как правило, в таких случаях налоговая конкуренция государств не носит конфликтный характер, что в ряде случаев позволяет устранить налоговую асимметрию в соответствии с инструментарием соответствующих СИДН.

Вторую группу составляют те случаи, когда налоговая асимметрия создаётся искусственно и выступает правовым приёмом политического воздействия на страны, практикующие неприемлемые для соответствующего государства формы налоговой конкуренции. В данном случае важным аспектом выступают действи-

⁸⁶ См.: Лексин И.В. Суверенитет и государство: концептуальные взаимосвязи и расхождения // Российское право: образование, практика, наука. — 2018. — № 3 (105). — С. 18.

тельные переговорные возможности государств, которые определяют степень их политического влияния на международной арене.

Искусственное создание налоговой асимметрии часто закладывается в основу антиуклонительных институтов налогового законодательства с целью защиты национальной налоговой базы и одновременно с целью принуждения других государств к отказу от конкретных форм недобросовестной налоговой конкуренции. Воздействие на другие государства при этом оказывается через лиц, задействованных в нежелательных формах налоговой «оптимизации».

Примером может послужить такой антиуклонительный институт, как правила контролируемых иностранных компаний (далее — КИК). Так, в соответствии с российскими правилами КИК прибыль КИК включается в налоговую базу контролирующего лица по НДФЛ или по налогу на прибыль организаций (согласно пп.8.1 п.3 ст.208 НК РФ или п.25 ст.250 НК РФ соответственно), что в общемировом масштабе приводит *qua si* к «задвоению» облагаемой прибыли КИК. Такая прибыль попадает в налоговую базу как самой КИК в стране её резидентства, так и в налоговую базу контролирующего её лица в Российской Федерации. Одновременно прибыль КИК подлежит освобождению от налогообложения в РФ по правилам ст. 25.13-1 НК РФ при соответствии КИК установленным критериям.

В результате применения правил КИК налоговая асимметрия искусственно создаётся по признаку субъекта налогообложения относительно прибыли КИК, а освобождение от налогообложения по заданным критериям позволяет сфокусировать её как раз на тех случаях, против которых такие правила и направлены. Поскольку правила КИК в Российской Федерации носят антиофшорную направленность⁸⁷, создание налоговой асимметрии в данном случае нацелено в т.ч. на принуждение других стран к отказу от офшорной политики.

Путём искусственного создания налоговой асимметрии, в совокупности с другими налоговыми «инструментами» политического воздействия, при содей-

⁸⁷ См.: Старженецкая Л.Н. Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России. — М.: Статут, 2018. — С. 51.

ствии других стран в ряде случаев удаётся принудить менее влиятельные, но суверенные с юридической точки зрения страны к отказу от реализации их налогового суверенитета в определённых формах.

Из вышеизложенного можно констатировать, что налоговая асимметрия выступает продуктом следующих процессов: 1) стремления к суверенной самостоятельности государств в области налоговой политики, 2) конкуренции государств за максимальное налогообложение денежных потоков резидентов в мировой экономике, 3) борьбы государств против недобросовестной налоговой конкуренции.

Экономическая причина возникновения налоговой асимметрии. Возникновение налоговой асимметрии также бывает часто связано с экономическими процессами, обуславливающими сращивание характера различных видов дохода.

Такой процесс отчётливо виден на примере гибридных финансовых инструментов — инвестиционных ценных бумаг, которые в некоторых странах квалифицируются как долговые, что создаёт предпосылки для различной квалификации доходов, полученных от них (как дивиденда и процента соответственно).

Как указывает Л.К. Айрапетян, несмотря на отсутствие официально закреплённого понятия «гибридный финансовый инструмент», существенным свойством гибридных финансовых инструментов выступает совмещение в них признаков долгового обязательства и долевого инвестиций, а в некоторых случаях — также признака производных финансовых инструментов. При этом отмечается, что долевыми инвестициями, совмещаемые с гибридным долговым инструментом, обладают следующими признаками: 1) только при наличии у заёмщика прибыли возникает право кредитора на доход по долговому обязательству или производится выплата дохода; 2) в случае расторжения договора или ликвидации организации-заёмщика сумма, возвращаемая кредитору, зависит от размера скрытых резервов заёмщика; 3) срок долгового обязательства периодически пролонгируется. С другой стороны, долговые инвестиции, совмещаемые с гибридным долевым инструментом, предполагают, что по условиям финансового инструмента: 1) одна сторона обязана выплатить другой все доходы или их часть по финансовому инструменту вне зависимости от финансового результата первой стороны; 2) одна

сторона обязана осуществить возврат в прямой или косвенной форме суммы, ранее переданной в её адрес второй стороной, получающей доход по инструменту⁸⁸.

Различие статусов долговых и инвестиционных инструментов было наиболее актуально в начальный период промышленной революции и характеризовалось существенными различиями в рисках⁸⁹. На экономические предпосылки предстоящего смешения статусов таких доходов указывали некоторые исследователи, в том числе И.И. Янжул, отмечавший, что «доход от акции отличается известной рискованностью и неверностью, зависимостью от большей или меньшей успешности хода акционерного предприятия», и это обстоятельство «требуется большей пощады сравнительно с доходами от процентных бумаг»⁹⁰. В настоящее время изменилась экономическая конъюнктура инвестиционной деятельности, что обусловило тенденции к сращиванию данных категорий в ряде государств и согласуется с теорией иррелевантности дивидендов Ф. Модильяни – М. Миллера, согласно которой стоимость капитала компании сама по себе не зависит от структуры капитала (отношения собственного и заёмного капитала)⁹¹.

Представляется, что рост популярности гибридных финансовых инструментов, доход от которых имеет смешанную природу, обусловлен как налоговыми, так и неналоговыми целями ряда участников гражданского оборота: в результате их использования налогоплательщики не только получили возможность извлекать налоговую выгоду за счёт конфликта квалификации вида дохода, приводящего к размыванию налоговой базы, но также возможность фактически использовать заёмный капитал, формально отражая его как инвестиционный капитал для повышения своей инвестиционной привлекательности.

На основании вышеизложенного усматривается, что налоговая асимметрия представляет собой несогласованность налоговых последствий совершения меж-

⁸⁸ См.: Айрапетян Л.К. Развитие налогового администрирования гибридных финансовых инструментов: дисс. ... канд. экон. наук. Москва, 2021. – С. 17–20.

⁸⁹ См.: Wood R. The Taxation of Debt, Equity, and Hybrid Arrangements // Canadian Tax Journal. 1999. Vol. 47. № 1.

⁹⁰ Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. – М.: Статут, 2002. – С. 358.

⁹¹ См.: Miller M.H., Modigliani F. Dividend Policy, Growth and the Valuation of Shares // Journal of Business. October. 1961. № 34. P. 411 – 433.

дународных экономических операций для сторон такой операции в масштабе системы международного налогообложения, вызванную не только правовыми, но также политическими и экономическими причинами.

Налоговая асимметрия способна проявляться: во-первых, как естественное состояние сосуществования мировых налоговых систем (при отсутствии воли налоговых суверенов на их гармонизацию); во-вторых, как дефект правового регулирования международной налоговой системы (при наличии согласованной воли стран на гармонизацию налоговых систем); в-третьих, как инструмент защиты национальных интересов в условиях налоговой конкуренции стран.

Гибридные несоответствия следует рассматривать как конкретные проявления налоговой асимметрии в качестве дефекта правового регулирования, приводящего к нарушению принципа международного однократного налогообложения. Факторы, создающие риски возникновения несогласованности в наделении лица общей или специальной налоговой правосубъектностью, а также в определении юридически значимых свойств объекта налогообложения, проявляются и в законодательстве Российской Федерации, из чего следует, что проблема гибридных несоответствий затрагивает и государственные интересы Российской Федерации.

Далее следует более подробно рассмотреть категории «гибридного несоответствия», «гибридного механизма» и «гибридной налоговой схемы».

1.2. Понятие и виды гибридных механизмов

Понятия «гибридный механизм», «гибридное несоответствие», «гибридная налоговая схема». Несмотря на повышение внимания мирового сообщества к проблеме гибридных механизмов, следует констатировать отсутствие по сей день как устоявшегося понятия «гибридный механизм» в международном налоговом праве, так и единообразного перевода данного термина с английского языка на русский и в официальных источниках, и в научной литературе.

Дело в том, что термин гибридный механизм (англ. *hybrid mismatch arrangement*⁹²) сформировался первоначально в англоязычных источниках в сугубо практическом поле и стал применяться к ситуациям, когда различия в национальном правовом регулировании приводят к несогласованным налоговым последствиям совершения международных экономических операций. Появление термина «гибридный механизм» в теории международного налогообложения, в т.ч. за счёт анализа данных о воздействии гибридных механизмов на налогообложение, а также последующее составление и внедрение антигибридных норм в международные договоры и национальные законодательства во многом стало следствием исследований, проводившихся Рабочей группой ОЭСР и G20.

Возникновение термина в практическом поле обусловило как её низкую теоретическую проработанность, повлёкшую разногласия в объёме определений, так и фокусировку терминологии на проблеме снижения совокупного налогового бремени, а не на явлении в целом. В этой связи в российской науке имеется потребность в формулировании наиболее точного определения термина «гибридный механизм» и сопутствующего понятийно-категориального аппарата, раскрывающего свойства рассматриваемой категории.

Представляется, что понятие «гибридный механизм» целесообразно формулировать исключительно в системе с двумя другими понятиями – «гибридное несоответствие» (англ. *hybrid mismatch*) и «гибридная налоговая схема» (англ. *structured arrangement*) – поскольку этимологически слово «механизм» в русском языке характеризуется не как собственно явление, а как «последовательность состояний, процессов, определяющих собою какое-нибудь действие, явление»⁹³ или как «совокупность состояний и процессов, из которых складывается какое-либо физическое, химическое, физиологическое, психологическое и т.п. явление»⁹⁴.

⁹² Дословно — «механизм гибридного несоответствия»

⁹³ Толковый словарь Ожегова. URL: <https://slovarozhegova.ru/about.php> (дата обращения: 15.07.2023).

⁹⁴ Большой толковый словарь русского языка [Текст] : А-Я / гл. ред. С. А. Кузнецов. URL: <http://www.gramota.ru/slovari/info/bts/> (дата обращения: 15.07.2023).

Как следствие, первичным термином, посредством которого должно формулироваться понятие гибридного механизма, является термин «*гибридное несоответствие*», уже охарактеризованное в предыдущем параграфе как проявление налоговой асимметрии в качестве дефекта правового регулирования в масштабе системы международного налогообложения.

Первым признаком гибридного несоответствия является *двойственность правового регулирования*, которая означает, что в странах, чьи налоговые резиденты задействованы в экономической операции, различным образом определяются существенные для налогообложения характеристики одного и того же элемента правоотношения — т.н. «*гибридного элемента*».

Когда гибридный элемент связан с характеристиками субъекта налогообложения, он проявляется в форме гибридной организации⁹⁵, лица с двойным резидентством или гибридного филиала, т.е. отражает противоречия в определении состава участников облагаемой операции и их связи с налоговыми суверенами.

В случаях же, когда гибридный элемент связан с характеристиками объекта налогообложения, он проявляется в форме гибридного юридического акта (гибридного финансового инструмента или сделки, приводящей к гибридной передаче актива) и отражает противоречия в разрешении вопросов о возникновении объекта налогообложения и о его налогово-правовой квалификации.

Образование гибридного элемента бывает вызвано: 1) различиями в нормах налогового законодательства стран резидентства участников экономической операции, 2) различиями в нормах, регулирующих соответствующее гражданское правоотношение в странах резидентства участников экономической операции, а также 3) различиями в подходах государств к определению применимого права, приводящим к несогласованности законодательств стран в вопросах наделения

⁹⁵ Если гибридная организация рассматривается как полноценный налогоплательщик по законодательству страны своего резидентства, но как фискально-прозрачное образование по законодательству страны резидентства материнской компании, она называется *классической гибридной организацией* (англ. *hybrid entity*).

Если же она считается фискально-прозрачной по законодательству страны своей инкорпорации, но рассматривается как лицо, обладающее налоговой правосубъектностью, по законодательству страны резидентства материнской компании, она называется *обратной гибридной организацией* (англ. *reverse hybrid entity*).

лиц общей или специальной налоговой правосубъектностью или наделения объекта налогообложения юридически значимыми свойствами, проявления которой раскрыты в предыдущем параграфе.

Профессор Кембриджского университета П. Харрис справедливо объясняет образование гибридного элемента установлением государствами различного правового статуса или правового режима для какого-либо из *основополагающих элементов подоходного налогообложения* (англ. *income tax fundamentals*) — налогоплательщика, вида приносящей доход деятельности, вида дохода⁹⁶. На фоне этого он выделяет гибридные элементы на связанные: 1) с регулированием платежей и их существенных характеристик; 2) с регулированием деятельности, приносящей доход, и предоставления имущественных благ; 3) с регулированием правового статуса лиц и их характеристик.

К первой группе отнесены проявления несогласованности: а) в признании наличия платежа, б) в установлении получателя дохода, в) в установлении плательщика дохода, г) в отражении суммы платежа, д) в дате признания дохода по платежу, е) в определении характера платежа. Ко второй группе отнесены проявления несогласованности: а) в квалификации деятельности, приносящей доход, б) в определении сторон сделки, в) в определении владельца актива, г) в определении характера актива. К третьей группе отнесены проявления несогласованности: а) в установлении наличия лица, б) в установлении резидентства⁹⁷.

Изложенная концепция представляется громоздкой, но вполне разумной, поскольку несогласованность именно в установлении основополагающих элементов подоходного налогообложения в конечном итоге приводит к наступлению условий, подпадающих под гипотезы разных норм применимого (-ых) СИДН и к различной квалификации состава правоотношений по законодательству каждой из стран. Её достоинством определённо является двухуровневость, которая более

⁹⁶ См.: Harris P. Neutralizing Effects of Hybrid Mismatch Arrangements. Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries. 2014. P. 3. URL: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/2014TBP2/> (дата обращения: 08.05.2023).

⁹⁷ Ibid. P. 8–16.

наглядно демонстрирует взаимосвязь между гибридным элементом и гипотезами норм СИДН, что обеспечивает больший уровень её теоретической обоснованности. Следует отметить, что приведение данной классификации оказало положительное влияние на содержание аналитических материалов Рабочей группы ОЭСР и G20 по вопросам анализа свойств гибридных механизмов, а также позволило более детально проанализировать «гибридность» в дате признания дохода.

Второй признак гибридных несоответствий выражается в возникновении *несогласованности налоговых последствий совершения экономической операции* (в налоговой асимметрии), приводящей к изменению совокупного размера налоговых баз по сопоставимым налогам у лиц, задействованных в такой операции.

Следует обратить внимание на то, что изменение касается размера не совокупной налоговой обязанности налогоплательщика, а совокупности налоговых баз участников экономической операции.

Так, в первом случае недостаточность/избыточность налогообложения рассматривается в масштабе налоговой базы одного налогоплательщика и характеризуется возникновением двойного неналогообложения или, напротив, двойного налогообложения.

Сами термины «двойное неналогообложение» и «двойное налогообложение», в первую очередь, отражают вопрос распределения налоговой юрисдикции в отношении дохода налогоплательщика, т.е. соответственно означают, что ни страна источника дохода, ни страна резидентства получателя дохода не заявили о своём праве обложить доход соответствующего лица налогом подоходного или поимущественного типа или, напротив, заявили о нём одновременно и не распределили налоговую юрисдикцию.

В случае же с гибридными несоответствиями вопрос сохранения совокупного размера налоговых баз от совершения экономической операции и вопрос симметричности отражения дохода и корреспондирующего расхода в налоговых базах её участников ставится в общемировом масштабе. Когда в результате совершения международной экономической операции уменьшается совокупный размер налоговых баз её участников, речь идёт о *размывании налоговой базы и*

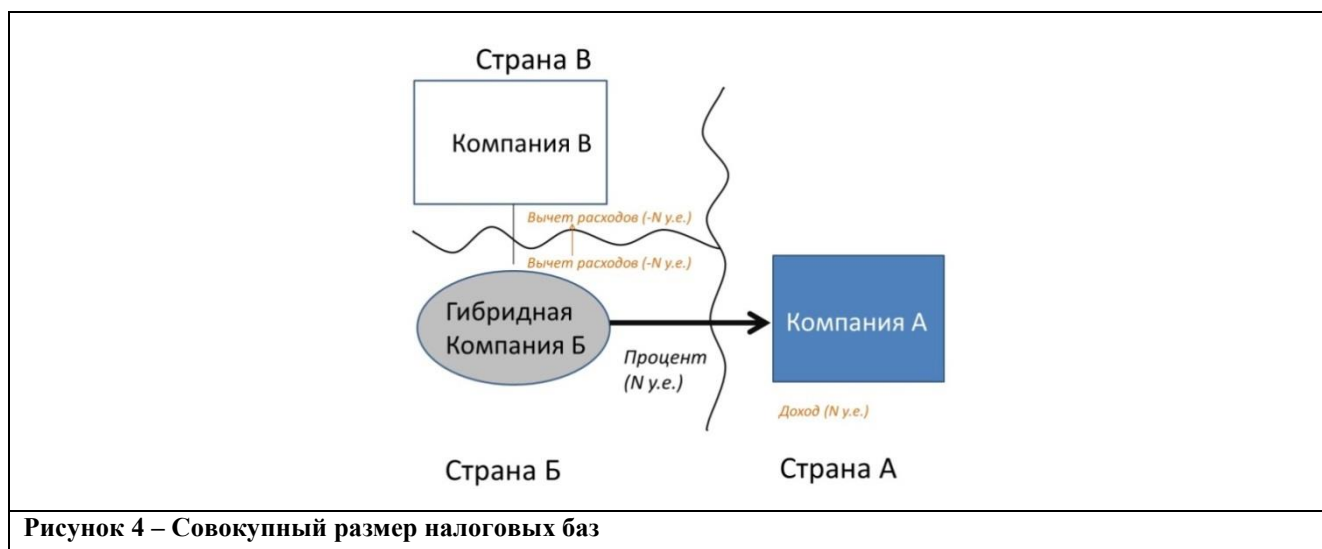
выведении прибыли из-под налогообложения (англ. *Base Erosion and Profit Shifting*; далее — *BEPS*). Двойное налогообложение или двойное неналогообложение при этом могут сопровождать некоторые виды гибридных несоответствий, но не всегда проявляются одновременно с ними. В связи с этим ошибочным усматривается утверждение ряда исследователей⁹⁸ о том, что гибридные несоответствия характеризуются возникновением двойного неналогообложения или двойного налогообложения.

Тем не менее, представляется, что и вопрос кратности налогообложения, и вопрос сохранения совокупного размера налоговых баз участников экономической операции связаны с уже ранее упомянутым принципом международного однократного налогообложения. Большинство исследователей (В.А. Гидирим, Н.А. Падейский, И.А. Хаванова, А.А. Шахмаматьев и др.⁹⁹) традиционно рассматривает проблему кратности налогообложения в налогах доходного типа с фокусировкой лишь на кратности образования объекта налогообложения для одного получателя дохода, между тем как без заслуженного внимания остаётся то, как данный объект налогообложения сохраняется в общемировом масштабе.

Устранение конфликта налоговых привязок страны источника и страны резидентства получателя дохода может обеспечивать однократность налогообложения для одного лица, но не всегда позволяет обеспечить её в общемировом масштабе, отличным примером чего и выступают гибридные несоответствия (Рисунок 4).

⁹⁸ См., например: Заров А. Борьба с агрессивным налоговым планированием с использованием гибридных несоответствий в ЕС // *Налоги*. – 2016. – № 18. – С. 14–16.

⁹⁹ См., например: Основы международного корпоративного налогообложения / В.А. Гидирим. – М.: Шаповалов Петров, 2017. С. 283–286 ; Падейский Н.А. Двойное налогообложение как международная финансово-правовая проблема // *Вестник финансов*. – 1929. – № 11–12. С. 83 ; Хаванова И.А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / под ред. И.И. Кучерова. – М.: ИЗиСП, Юриспруденция, 2016. – 352 с. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.07.2023) ; Шахмаматьев А.А. Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения // *Финансовое право*. – 2008. – № 2 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.07.2023)



Так, в приведённом примере Компания А (резидент Страны А) получает процент в размере N условных единиц (далее — у.е.) от Компании Б (резидента Страны Б). Компания Б подконтрольна Компании В и является гибридной организацией, т.е. рассматривается Страной А и Страной Б как полноценный налогоплательщик, а Страной В — как фискально-прозрачное образование.

В данном случае применение норм о зачёте иностранного налога по правилам СИДН Страны Б со Страной А позволяет Компании А в совокупности уплатить сумму налога единовременно, обеспечив однократность налогообложения для неё самой, т.е. однократность налогообложения в привычном понимании не нарушается. В то же время несогласованность правовых систем Стран Б и В относительно налоговой правосубъектности Компании Б влечёт отражение расхода, связанного с выплатой процентов, в налоговой базе одновременно Компаний Б и В, в результате чего в общемировом масштабе увеличение налоговой базы получателя дохода на N у.е. сопровождается её уменьшением со стороны плательщиков на $2N$ у.е. Уменьшение совокупного размера налоговых баз на N у.е. в результате совершения такой операции и называется размыванием налоговой базы.

При обратной же направленности платежа — от Компании А к Компании Б — вычет расхода со стороны Компании А в размере N у.е. сопровождался бы включением дохода в налоговую базу Компаний Б и В в общем размере $2N$ у.е., что приводило бы к увеличению совокупного размера налоговых баз на N у.е.

В обоих вышеуказанных случаях имеет место отклонение от типичной модели отражения операции на совокупности налоговых баз, при которой однократное включение дохода в налоговую базу одного лица сопровождается однократным вычетом соответствующей суммы из налоговой базы другого лица (при условии вычитаемости такого расхода согласно национальному законодательству), что отражает сохранение количественных характеристик имущества при его переходе. Поскольку в данном случае экономическим основанием для возникновения объекта налогообложения служит не образование, а переход экономического блага от одного лица к другому, совокупный размер налоговых баз не должен меняться¹⁰⁰. При отражении же в налоговой базе какой-либо страны дохода или расхода, которые приводят к увеличению или уменьшению совокупного размера налоговой базы, налоговые последствия в общемировом масштабе фактически перестают коррелировать с экономическим основанием налога¹⁰¹.

Хотя установление порядка учёта доходов и вычета расходов для каждого налогоплательщика относится к компетенции каждого отдельного государства и вытекает из его налогового суверенитета, рассогласование совокупного размера налоговых баз с экономическим основанием налога в конечном итоге негативно сказывается на нейтральности трансграничного перемещения капитала, а в ряде случаев также создаёт условия для популяризации методов осуществления платежей, сопровождающихся размыванием налоговой базы. На фоне этого возникает потребность в регулировании финансовых отношений для обеспечения стабиль-

¹⁰⁰ Использование здесь и далее широкого термина «экономическое благо» связано с текущей тенденцией к усложнению денежных форм и складывающихся денежных отношений, отмечаемой, в частности, Л.Л. Арзумановой.

См.: Арзуманова Л.Л. Право денежного обращения как подотрасль финансового права Российской Федерации: автореферат дис. ... докт. юрид. наук. М., 2014. С. 4.

¹⁰¹ В случаях с невычитаемыми расходами (например, с дивидендами) экономическое основание налога в общемировом масштабе фактически приравнивается к возникновению, а не переходу экономического блага для целей налогообложения, что, к слову, объясняет явление международного экономического двойного налогообложения, выраженного в двойном налогообложении прибыли организаций – на стадии получения прибыли и на стадии распределения дивидендов.

ности финансовой системы и защиты законных фискальных интересов публичной власти, т.е. в проявлении регуляторной функции налогообложения.¹⁰²

В целях обоснования того, в чём именно выражается нарушение правил действия норм международного налогового права при возникновении гибридных несоответствий, усматривается научная потребность в дополнении¹⁰³ содержания принципа международного однократного налогообложения, являющегося самостоятельным правовым средством регулирования¹⁰⁴. Из принципа должно следовать не только то, что выплачиваемый доход должен подлежать обязательному однократному налогообложению у налогоплательщика по результатам распределения налоговой юрисдикции страной источника дохода и страной резидентства получателя дохода, но и то, что обязательное однократное налогообложение должно сохраняться в масштабе совокупности налоговых баз лиц, задействованных в совершении такой операции. При этом сам совокупный размер налоговых баз должен оставаться неизменным при осуществлении выплат, расходы на которые являются «вычитаемыми» для плательщика, а при осуществлении выплат, расходы на которые являются невычитаемыми (например, дивидендов) — увеличиваться на сумму такой выплаты по итогам операции.

Относительно соответствия данному правилу и должно, как представляется, определяться то, происходит ли изменение совокупного размера налоговых баз и имеет ли место налоговая асимметрия. Стоит отметить, что подобное содержание принципа международного однократного налогообложения уже отчасти прослеживается в концепции глобального минимального корпоративного налога, однако в российской науке пока своего закрепления не нашло.

Наконец, третьим признаком гибридных несоответствий является *причинно-следственная связь*, возникающая между двойственностью регулирования эле-

¹⁰² См.: Хаменушко И.В. О фискальном ядре и регуляторной периферии финансового права // Финансовое право. – 2021. – № 11. – С. 17–22.

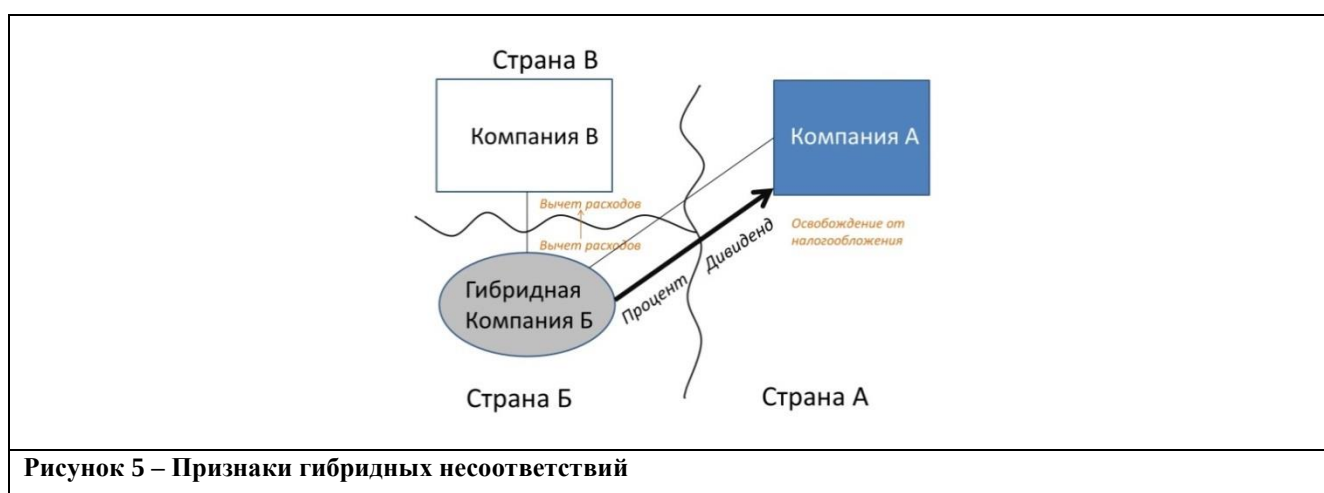
¹⁰³ Значение данного принципа можно также трансформировать путём прямого закрепления в НК РФ или в отдельном законодательном акте о значении принципов финансового права, что предлагалось Н.И. Химичевой.

См.: Химичева Н.И. Научно обоснованные принципы финансового права как вектор его действия, развития и формирования новой методологии преподавания / Н.И. Химичева // Финансовое право. – 2009. – № 2. С. 4–6.

¹⁰⁴ См.: Цинделиани И.А. Принципы финансового права // Финансовое право. – 2019. – № 4. – С. 3–9.

мента правоотношений и несогласованностью налоговых последствий. Между данными двумя компонентами должна присутствовать логическая связь импликации — несогласованность налоговых последствий должна быть прямым следствием гибридности. Если налоговая асимметрия вызвана не различиями правового регулирования, а чем-то иным (например, особенностями института, создающего отложенное налогообложение), гибридное несоответствие не возникает.

Вышеуказанные признаки, свойственные гибридным несоответствиям, могут быть проиллюстрированы на следующем примере (Рисунок 5).



В приведённом примере Компания А (резидент Страны А) получает доход по гибридному финансовому инструменту от Компании Б, которая является резидентом Страны Б. При этом Компания Б подконтрольна Компании В и является гибридной организацией, рассматривается Страной А и Страной Б как полноценный налогоплательщик, а Страной В — как фискально-прозрачное образование, в результате чего Страной В операция рассматривается как совершаемая напрямую между резидентами Страны В и Страны А.

Платёж по гибридному финансовому инструменту рассматривается Страной А как дивиденд, подлежащий нулевому налогообложению, а Странами Б и В — как процент, вычитаемый из налоговой базы плательщика.

Признак двойственности правового регулирования в приведённом примере реализован в двух гибридных элементах: в субъекте (Компании Б) и в доходе от финансового инструмента. Вне зависимости от первопричин возникновения ги-

бридного элемента, структура правоотношений, в ходе которых возникает объект налогообложения, выглядит различным образом для всех трёх лиц: для Компании А — как операция между Компаниями А и Б по выплате дивиденда, для Компании Б — как операция между Компаниями А и Б по выплате процентов, для Компании В — как операция между Компаниями А и В по выплате процентов.

Признак несогласованности налоговых последствий проявляется, во-первых, в образовании двойного вычета процентов (из налоговой базы Компаний Б и В), во-вторых, в нулевом налогообложении дохода в виде дивидендов (Компанией А) при их вычете из налоговой базы Компании Б в результате иной квалификации (как процентов). Причиной первого эффекта является гибридность Компании Б, причиной второго — гибридность дохода, полученного Компанией А.

В общемировом масштабе образуется двойной вычет суммы платежа с её невключением в налоговую базу получателя дохода. Поскольку в отсутствие гибридных несоответствий совокупный размер налоговых баз Компаний А, Б и В при совершении операций не меняется¹⁰⁵, имеет место двойное размывание базы.

Изображённая совокупность договорных и корпоративных правоотношений между Компаниями А, Б и В, представляющая собой целостную правовую конструкцию, оформленная в качестве совокупности сделок и способная приводить к гибридным несоответствиям, и представляет собой *гибридный механизм*. Свойства гибридных механизмов не универсальны и способны приводить к гибридным несоответствиям лишь при задействовании в них лиц, являющихся резидентами или инкорпорированными в определённом наборе стран и лишь при определённой последовательности и направленности платежей. Если гибридный механизм создан намеренно, в целях размывания налоговой базы, он также приобретает характер *гибридной схемы снижения налоговой нагрузки (гибридной налоговой схемы)*, представляющей собой способ совершения правонарушения.

¹⁰⁵ При квалификации дохода как дивиденда образуется нулевой доход у получателя дохода, а при квалификации его как процента — доход у получателя дохода и корреспондирующий расход у плательщика дохода.

Также следует обозначить условия, которые определяют проявление гибридными механизмами своих существенных свойств.

Первым существенным условием является международный характер операций, осуществляемых через гибридные механизмы, т.е. наличие элементов более чем одного государства, в структуре сделки. Отсутствие иностранного элемента в структуре сделки не создаёт поводов для применения норм иностранного права и, как следствие, конфликта правовой квалификации (т.е. «гибридности»). Самим иностранным элементом может выступать одно из оснований налоговой привязки — субъект правоотношения или территория получения дохода (несения расхода).

Вторым существенным условием выступает наличие заключённого международного соглашения по вопросам налогообложения между странами резидентства участников гибридного механизма, в котором выражена воля стран на гармонизацию порядка налогообложения лиц соответствующими налогами. Отсутствие такого соглашения автоматически легитимизирует любые несогласованности налоговых последствий совершения экономических операций, исключая предпосылку возникновения налоговой асимметрии как дефекта правового регулирования, подлежащего устранению.

Третье существенное условие заключается в том, что гибридным несоответствиям подвержены лишь сопоставимые налоги подоходного типа, установленные СИДН. Данное условие вытекает из предыдущего и отражает суть несогласованности налоговых последствий, определяемых странами для совершения экономической операции. Предметом СИДН, как правило, не являются косвенные налоги, механизм которых предполагает наличие каскадного эффекта и однозначную привязку к территории, сопровождаемую «обнулением» налоговой ставки при экспортной реализации¹⁰⁶. Поимущественные налоги в текстах СИДН в

¹⁰⁶ Даже при несогласованности в определении территории, на которой возникает объект налогообложения в косвенных налогах (например, реализация электронных услуг для целей налога на добавленную стоимость), налоговая асимметрия оказывается вызвана отсутствием согласованного волеизъявления налоговых суверенов на определение места возникновения объекта налогообложения или его неполнотой — в случае с регулированием порядка косвенного налогообложения на уровне наднациональных интеграционных объединений (Евразийского экономического союза, Европейского союза и т.п.).

большинстве случаев также имеют исключительно экономическую налоговую привязку, коей служит само имущество¹⁰⁷, что позволяет устранять конфликты квалификации объекта прямо в тексте СИДН¹⁰⁸.

Четвёртое существенное условие заключается в том, что доходы, получаемые через гибридный механизм, сводятся лишь к тем видам, в отношении которых нормы заключённого СИДН содержат персональную налоговую привязку, являющуюся единственной или преобладающей¹⁰⁹, т.е. облагаемым только или преимущественно в стране резидентства получателя дохода (по крайней мере, с точки зрения законодательства страны источника выплаты дохода). В противном случае территория учёта и дохода, и расхода концентрируется в стране источника дохода, что исключает конфликт правового регулирования.

В этой связи оптимальной представляется следующая система определений.

Гибридные несоответствия — это 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.

Гибридный механизм — это правовая конструкция, оформляющая совокупность гражданских (в том числе корпоративных) правоотношений, использование которой способно привести к гибридным несоответствиям.

¹⁰⁷ См.: Основы международного корпоративного налогообложения / В.А. Гидирим. — М.: Шаповалов Петров, 2017. — С. 106.

¹⁰⁸ Например, в п. 2 ст.6 Конвенции между Правительством РФ и Правительством Французской Республики от 26.11.1996 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество» во избежание конфликтов квалификации объекта налогообложения предусмотрено отнесение к движимому имуществу воздушных, речных и морских судов, признаваемых в РФ недвижимым имуществом согласно п.1 ст.130 ГК РФ. Впрочем, действие данного соглашения приостановлено.

¹⁰⁹ Возможность возникновения гибридных несоответствий в налогах подоходного типа с экономической налоговой привязкой, практически отсутствует. Территориальное налогообложение обеспечивает замыкание всего контура правоотношения (в отношении как плательщика, так и получателя дохода) в одной стране, т.е. в пределах правовой системы одного налогового суверена, в связи с чем иногда выделяется в качестве средства устранения международного двойного налогообложения, наряду с зачётом, вычетом и освобождением согласно СИДН.

См.: Vann R.J. International Aspects of Income Tax. Tax Law Design and Drafting. Vol.2. Chapter 18. P. 50.

Гибридная налоговая схема — это 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.

Охарактеризуем и иные подходы к понятию «гибридный механизм».

Так, преобладающим в мировой практике является «узкий» подход к понятию «гибридный механизм», носящий антиуклонительный характер и выраженный в наполнении его значения обязательным признаком — последствием в виде размывания налоговой базы. Узкий подход к определению апробирован Рабочей группой ОЭСР и G20 на стадии исследований гибридных механизмов и реализован в законодательствах ряда стран — Австралии, Великобритании, Соединённых Штатов Америки, стран Европейского союза и др.

На стадии составления определение гибридных механизмов претерпело изменения, которые отображены в официальных материалах органов ОЭСР за 2012, 2014 и 2015 годы. Проследим эволюцию данного термина.

Так, понятие «*гибридные механизмы*» (англ. *hybrid mismatch arrangements*) впервые было приведено ОЭСР в отчёте 2012 года¹¹⁰:

[«Данный отчёт касается гибридных механизмов. Это механизмы, использующие различия в применении норм налогового законодательства к юридическим актам, организациям или к передаче актива двумя или более странами. [...] Они часто приводят к двойному неналогообложению, возникновение которого не предусматривалось государствами, или к отсрочке возникновения налоговой обязанности, которая экономически идентична двойному неналогообложению, если длится несколько лет»].

Из первоначального определения вытекали следующие характеристики:

- 1) обязательный признак — различия в применении норм налогового законодательства к субъекту, предмету или основанию совершения сделки двумя или бо-

¹¹⁰ См.: OECD (2012) Hybrid Mismatch Arrangements: Tax policy and compliance issues. OECD Publishing, 2012. P. 5.

лее налоговыми суверенами; 2) последствие — возможное возникновение двойного неналогообложения или его суррогата в форме длительной отсрочки возникновения налоговой обязанности; 3) непреднамеренность создания налоговыми суверенами условий для наступления налогового последствия; 4) причинно-следственная связь между несоответствием (п.1) и последствием (п.2).

Несмотря на неточное отражение возможных налоговых последствий в термине, интерес вызывает выделение признака «непреднамеренности» создания условий для наступления несоответствия. Данный признак фактически признаёт правовую пробельность за институтами налоговых систем, которые создают условия для минимизации налоговой обязанности в общемировом масштабе, как для налогового резидента страны, так и для иных лиц, связанных с ним договорными или корпоративными отношениями. Иными словами, уже на данной стадии прослеживается необходимость «дополнения пределов налогового суверенитета» странами таким образом, чтобы каждая облагаемая операция приносила положительный финансовый результат от налогообложения в общемировом масштабе.

В 2014 году Рабочая группа ОЭСР в рамках разработки Мероприятия 2 Плана по противодействию BEPS *«Нейтрализация воздействия гибридных механизмов»* (англ. *«Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements»*) представила на публичное обсуждение проект типовых антигибридных правил, в котором гибридные механизмы были уже охарактеризованы как способ уклонения от налогообложения¹¹¹:

[«Гибридный механизм — это механизм по выведению прибыли из-под налогообложения, который использует гибридный элемент при квалификации организации или юридического акта для целей налогообложения в целях создания несоответствия в налоговых последствиях платежа, осуществляемого посредством данного механизма. Сфера действия правил, рекомендованных в настоящем до-

¹¹¹ См.: OECD (2014) Public Discussion Draft. BEPS Action 2: Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements (Recommendations for Domestic Laws). P. 8–10. URL: <https://www.oecd.org/ctp/aggressive/hybrid-mismatch-arrangements-discussion-draft-domestic-laws-recommendations-march-2014.pdf> (дата обращения: 20.03.2023).

кументе, представленном для консультаций, охватывает те гибридные механизмы, по которым возникающие гибридные несоответствия приводят к снижению совокупного налогового бремени сторон механизма»].

Положительной чертой развития категории на данном этапе можно считать развитие концепции «вовлечённости в механизм», позволяющей более широко определять круг лиц, берущихся в расчёт при установлении признака снижения совокупной суммы налога для применения антигибридных правил, на основе их взаимозависимости. Другим положительным новшеством стало уточнение сути категории «гибридный элемент», под которым стали понимать гибридную организацию (гибридное корпоративное образование) или гибридный юридический акт (гибридный финансовый инструмент или гибридную передачу актива).

Наконец, в редакции, представленной в Итоговом отчёте Рабочей группы ОЭСР 2015 года по Мероприятию 2 Плана по противодействию BEPS (далее также — Итоговый отчёт), понятие «гибридный механизм» (*hybrid mismatch arrangement*) в итоге раскрыто в составном виде. Термины «механизм» (*arrangement*) и «несоответствие» (*mismatch*) раскрыты в Рекомендации 12 Итогового отчёта¹¹²:

[«Под механизмом понимается соглашение, договор, схема, план или иное установленное или не установленное понятие, включая все стадии и вспомогательные сделки, обеспечивающие его действие. Механизм может быть частью более широкого механизма, самостоятельным механизмом или состоять из нескольких механизмов»].

[«Несоответствие — это заведомо наступающее налоговое последствие в форме двойного вычета или вычета с невключением в налоговую базу»].

¹¹² См.: OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. P. 165–166.

Термин «гибридный» (*hybrid*) упомянут лишь в составе понятия «гибридное несоответствие» (*hybrid mismatch*), значение которого раскрыто через отсылку к описанию видов гибридных механизмов, выделенных в отчёте¹¹³.

Связующим звеном для вышеуказанных компонентов выступил термин «организованный механизм» (*structured arrangement*), значение которого раскрыто в Рекомендации 10 Итогового отчёта¹¹⁴ и в целом схоже со значением термина «гибридная налоговая схема»:

[«Организованным механизмом признаётся механизм, в условия которого заложено гибридное несоответствие, или обстоятельства функционирования (включая сроки действия) которого явно свидетельствуют о его направленности на образование гибридного несоответствия. ... Налогоплательщик не считается участником организованного механизма, если ни он, ни иные участники той же контрольной группы, действуя разумно, не могли предвидеть возникновение гибридного несоответствия и не получили налоговую выгоду от гибридного несоответствия»].

С одной стороны, фокусировка на проблеме искусственной минимизации налогового бремени вполне отвечает практическим потребностям антиуклонительной политики государств и позволяет не заострять внимание на том, что выходит за пределы её проблематики. В частности, разумным выглядит установление критерия непреднамеренности создания государством условий для размывания налоговой базы и критерия предвидения её возникновения лицами, задействованными в совершении операции. Это позволяет исключить из-под действия антиуклонительного института случаи намеренного предоставления налоговых преимуществ государством, но в то же время не ставить его применение в зависимость от умышленной формы вины налогоплательщика.

¹¹³ Ibid.

¹¹⁴ Ibid. P. 163.

С другой стороны, наполнение содержания понятий «несоответствие» и «механизм» путём перечисления не обеспечивает раскрытия концептуальной сути данных категорий и позволяет в лучшем случае задать рамочные черты законодательного антиуклонительного шаблона. Более того, «узкий подход» представляется не вполне пригодным для научной плоскости, поскольку при нём теряется полнота и объективность определений: в частности, остаётся без внимания то, что обратная направленность платежа через одни и те же гибридные механизмы, как правило, влечёт за собой противоположное воздействие на совокупный размер налоговых баз и приводит не к уменьшению, а к увеличению её размера.

«Узкий подход» к определению гибридных механизмов также критикуется П. Харрисом — сторонником «широкого подхода». Он раскрывает термин отдельно по элементам, через слова «гибридный» (hybrid), «несоответствие» (mismatch) и «механизм» (arrangement). Слово «механизм» (arrangement) понимается как конкретная правовая ситуация. Слово «гибридный» (hybrid) означает, что в данной правовой ситуации государства устанавливают различный правовой статус или правовой режим для какого-либо из *основополагающих элементов подоходного налогообложения* — налогоплательщика, вида приносящей доход деятельности, вида дохода. Слово «несоответствие» (mismatch) означает, что в результате различной правовой квалификации одного из основополагающих элементов подоходного налогообложения государства по-разному определяют налоговые последствия, которые «должны наступить» для каждой из сторон сделки.

Широкий подход П. Харриса к содержанию категории «гибридные несоответствия» выглядит наиболее репрезентативным, поскольку не ограничивает область анализа по признакам наличия уклонительной цели и размыwania налоговой базы. В то же время широкий подход может находить отражение в законодательстве лишь в тех случаях, когда соответствующее государство ставит цель не только защитить национальную налоговую базу от снижения, но также оградить этот компонент от гибридных несоответствий как явления, способного приводить как к снижению, так и к увеличению совокупного размера налоговых баз. Исходя из текущей картины внедрения антигибридных норм, мировое сообщество практиче-

ски не заинтересовано в противодействии гибридным несоответствиям как явлению (т.е. в широком смысле): подобные процессы требовали бы беспрецедентного уровня гармонизации и унификации институтов прямого налогообложения, а также колоссального объёма работы по выявлению всех потенциально возможных правовых ситуаций с риском возникновения гибридного эффекта, что практически невозможно при недостаточном уровне международного сотрудничества в противодействии BEPS, сопровождающемся тенденцией к его деградации. Отдельные же государства, как правило, ограничиваются выполнимой задачей — защищают национальный компонент общемировой налоговой базы. В связи с этим широкий подход не является востребованным в законодательной практике.

Попытки сформулировать определение термина «гибридный механизм» (hybrid mismatch arrangement) совершаются и в российской науке.

Так, Т.А. Логинова и Н.С. Милоголов раскрывают указанную категорию через термин *«схемы гибридных несоответствий»*, которые определяют как *«схемы, которые используют разницу в классификации для целей налогообложения компании или инструмента в законодательстве двух или более налоговых юрисдикций, в целях достижения различий в налоговых обязательствах, которые приводят к снижению общей налоговой нагрузки на участников схемы»*¹¹⁵. Данное определение в целом отражает суть гибридных налоговых схем, однако содержит неточность, выраженную в указании на последствие в виде «достижения различий в налоговых обязательствах»: в действительности достигаются не различия, а несогласованность налоговых последствий.

Менее удачным выглядит значение, приведённое К.А. Тасаловым, который переводит англоязычный термин *hybrid mismatch arrangements* как *«гибридные несовпадения»* и определяет их как *«частноправовые формы, квалификация которых в разных юрисдикциях не совпадает»*, а в качестве возможных последствий указывает «двойное необложение» или «двойное (многократное) налогообложе-

¹¹⁵ Логинова Т.А., Милоголов Н.С. — Проблемы налогообложения гибридных финансовых инструментов // Налоги и налогообложение. — 2018. — № 8. — С. 13–22. URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=21173

ние¹¹⁶. Во-первых, термин «частноправовые формы» даёт крайне размытое представление о сути обозначаемой категории и о том, в чём выражается двойственность регулирования. Во-вторых, не вполне корректным выглядит указание на последствие в виде изменения кратности налогообложения без уточнения, что она в обязательном порядке имеет место лишь в масштабе совокупного размера налоговых баз, но не всегда проявляется в масштабе базы одного налогоплательщика.

В условиях терминологического разнообразия далее по тексту понятия «гибридное несоответствие», «гибридный механизм» и «гибридная налоговая схема» используются в значении, предложенном автором настоящей диссертации. Цели диссертации сфокусированы, прежде всего, на гибридных налоговых схемах, однако в целях системности исследования ряд аспектов темы рассматривается с охватом гибридных несоответствий и гибридных механизмов всех типов.

Виды гибридных механизмов. Основаниями классификации гибридных механизмов могут выступать гибридный элемент или гибридный эффект.

Классификация гибридных механизмов по признаку гибридного элемента предполагает их разделение с точки зрения функционала на: 1) классические гибридные организации (*hybrid entities*); 2) обратные гибридные организации (*reverse hybrid entities*); 3) лица с двойным резидентством (*dual residence entities*); 4) гибридные юридические акты (*hybrid instruments*).

Гибридный элемент в первых двух видах проявляется на линии корпоративной связи контролирующего и подконтрольного субъектов и предполагает разделение гибридных организаций на классические или обратные. Если гибридная организация рассматривается как полноценный налогоплательщик по законодательству страны своего резидентства, но как фискально-прозрачное образование по законодательству страны резидентства материнской компании, она называется *классической гибридной организацией* (англ. *hybrid entity*)¹¹⁷. Если же она счита-

¹¹⁶ Тасалов К.А. Правовое регулирование противодействия избежанию уплаты налога на прибыль организаций в Российской Федерации и Европейском Союзе: дисс. ... канд. юрид. наук. – М., 2022. С. 113–115.

¹¹⁷ В законодательстве США термины *гибридная организация* и *обратная гибридная организация* применяются в ровно противоположном значении по отношению к общепринятой терминологии.

ся фискально-прозрачной по законодательству страны своей инкорпорации, но рассматривается как лицо, обладающее налоговой правосубъектностью, по законодательству страны резидентства материнской компании, она называется *обратной гибридной организацией* (англ. *reverse hybrid entity*)¹¹⁸.

Функция классических гибридных организаций заключается в отражении полученного через неё дохода или понесённого через неё расхода одновременно в её налоговой базе и в налоговой базе её контролирующего лица. Напротив, в случае, когда гибридная организация является обратной, ни доходы, ни расходы, понесённые через неё, не отражаются в чьей-либо налоговой базе.

Как следствие, применение классических гибридных организаций приводит к уменьшению совокупного размера налоговых баз при несении через них расхода, а применение обратных гибридных организаций — при использовании их для получения дохода. При обратной направленности платежа совокупный размер налоговых баз, напротив, увеличивается из-за излишнего отражения дохода или невозможности вычесть расход из налоговой базы.

Гибридный элемент у лиц с двойным резидентством проявляется во множественности общемировых налоговых баз одного лица, что влечёт за собой отражение при несении расходных операций излишнего вычета расхода, а при доходной — излишней суммы дохода. Использование таких лиц для размывания налоговой базы возможно, например, путём включения их в консолидированные группы налогоплательщиков одновременно в каждой из стран резидентства и использования в качестве общего центра несения расходов, позволяющего уменьшать налоговые базы одновременно двух таких консолидированных групп.

Наконец, гибридный элемент в гибридных юридических актах (гибридных финансовых инструментах, сделках с гибридной передачей актива и др.) проявляется на линии договорных правоотношений по вопросам наличия и квалификации объекта налогообложения и приводит к установлению в рамках одной операции:

¹¹⁸ Аналогичным образом гибридность проявляется при разногласии страны местонахождения филиала и страны резидентства головного офиса в вопросе об образовании постоянного представительства.

1) сочетания свойств вычитаемости расхода и необлагаемости корреспондирующего дохода, уменьшающего совокупную налоговую нагрузку, или, напротив, 2) свойства невычитаемости расхода и налогооблагаемости корреспондирующего дохода, увеличивающего совокупную налоговую нагрузку.

Гибридные механизмы следует также отличать по признаку гибридного эффекта, под которым следует понимать результат (форму) отражения налоговой асимметрии на налоговых базах лиц, задействованных в экономической операции.

Из определения, приводимого Рабочей группой ОЭСР и G20, прямо следует, что с точки зрения налоговых последствий гибридные механизмы делятся на две группы: 1) вызывающие двойной вычет расхода из налоговой базы плательщика (англ. *double deduction outcomes*), 2) вызывающие вычет расхода из налоговой базы плательщика с невключением корреспондирующего дохода в налоговую базу получателя (англ. *deduction/non-inclusion outcomes*).

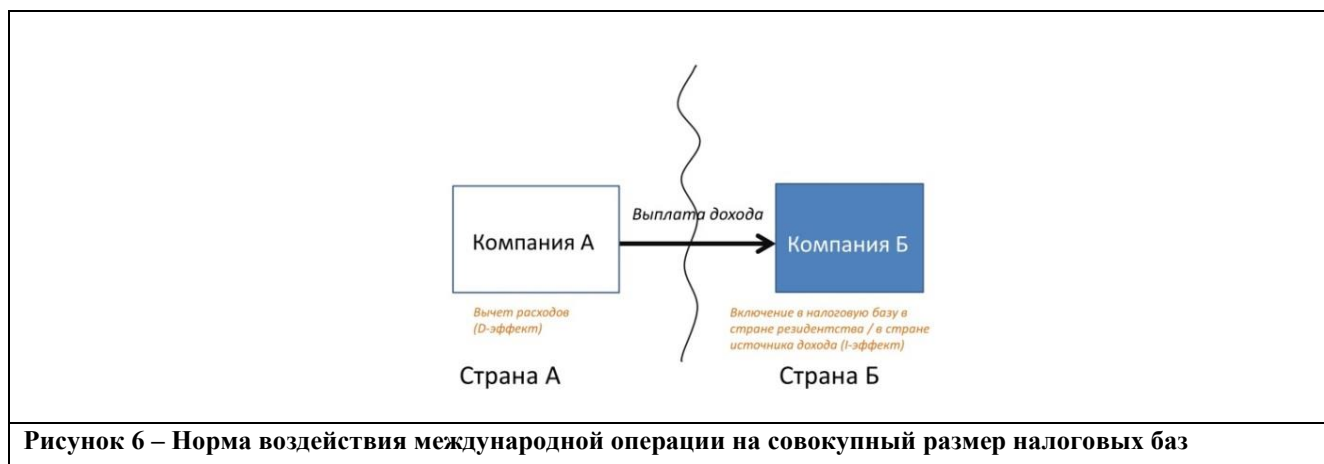
Рассмотрим, действительно ли это так.

Гибридный эффект характеризует отклонение налоговых последствий совершения операции от нормы с точки зрения кратности налогообложения и сохранения совокупного размера налоговых баз. Нормой воздействия экономической операции на налоговую базу при наличии СИДН являются: 1) однократное включение суммы выручки в налоговую базу получателя дохода (англ. *inclusion*) и 2) вычет суммы платежа из налоговой базы плательщика дохода, при наличии к тому законодательных условий (англ. *deduction*¹¹⁹). Однократность включения суммы выручки в налоговую базу обеспечивается нормами об устранении двойного налогообложения (в форме освобождения или зачёта иностранного налога).

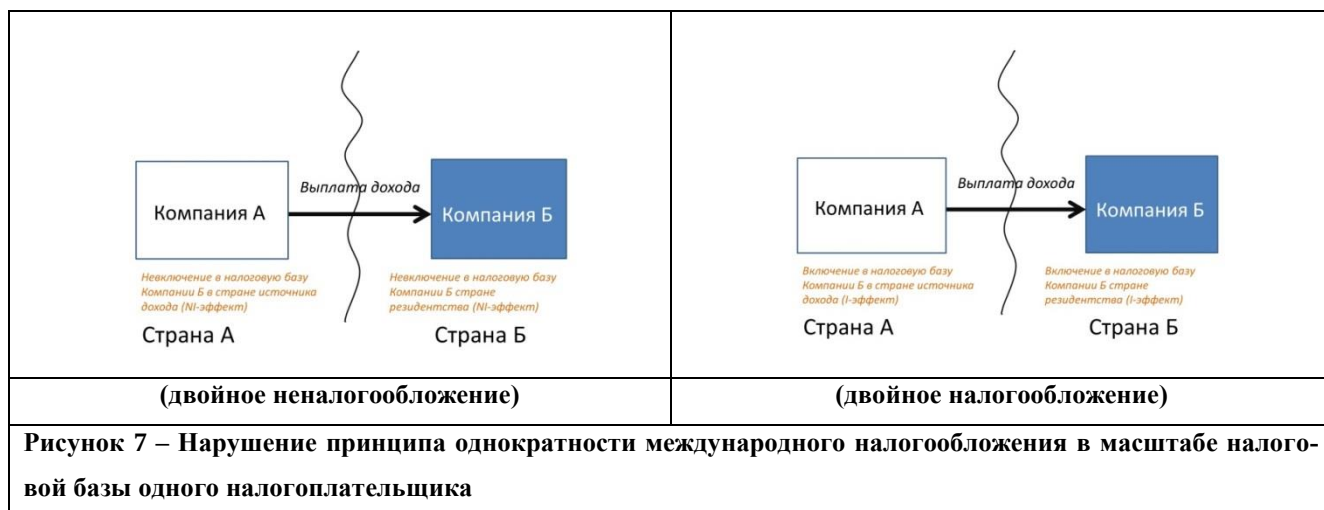
Следовательно, формой отражения финансового результата операции на совокупном размере налоговых баз плательщика и получателя дохода при нормальной работе норм СИДН при вычитаемых расходах является однократное включение

¹¹⁹ Не следует путать термины *deduction* (эффект вычета дохода из налоговой базы в стране источника дохода) и *foreign tax deduction* (вычет суммы налога, удержанного в стране источника дохода, из налоговой базы в стране резидентства получателя дохода).

ние дохода в налоговую базу с однократным вычетом его суммы из налоговой базы лица, выплачивающего доход (*D/I-эффект*, Рисунок 6).



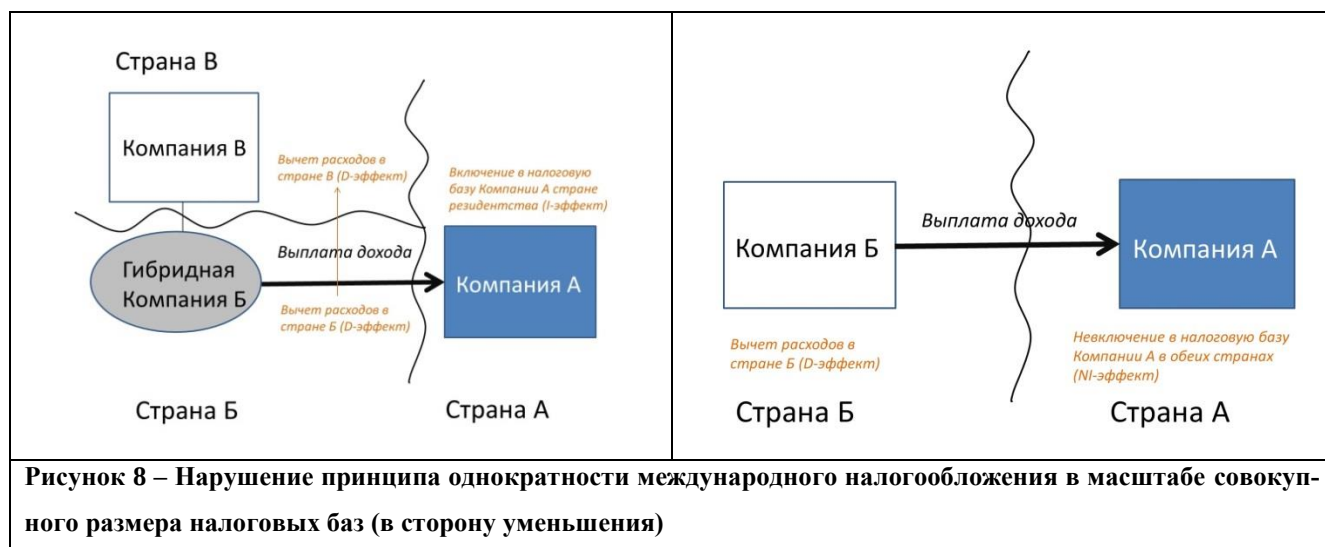
Отклонение от нормы кратности налогообложения в привычном понимании (т.е. в масштабе налоговой базы одного налогоплательщика) может выражаться в отклонении от принципа международного однократного юридического налогообложения, обеспечиваемого СИДН, т.е. в двойном налогообложении (*double inclusion*), либо в двойном неналогообложении (*non-inclusion*). Причиной данных отклонений является несрабатывание нормы СИДН по причине нераспределения налоговой юрисдикции в отношении дохода или невозможности прибегнуть к средствам устранения двойного налогообложения. Исключением может выступать лишь нулевое налогообложение, вызванное намеренным предоставлением налоговых преференций (в виде налоговых льгот, пониженных налоговых ставок и т.п.), однако в силу охвата данной меры публичным интересом в данном случае имеет место включение дохода в налоговую базу в нулевом размере (Рисунок 7).



В случае же с гибридными механизмами отклонение от нормы рассматривается в масштабе совокупного размера налоговых баз лиц, задействованных в операции, и может выражаться в любой форме, приводящей к уменьшению или увеличению данного совокупного размера относительно нормы.

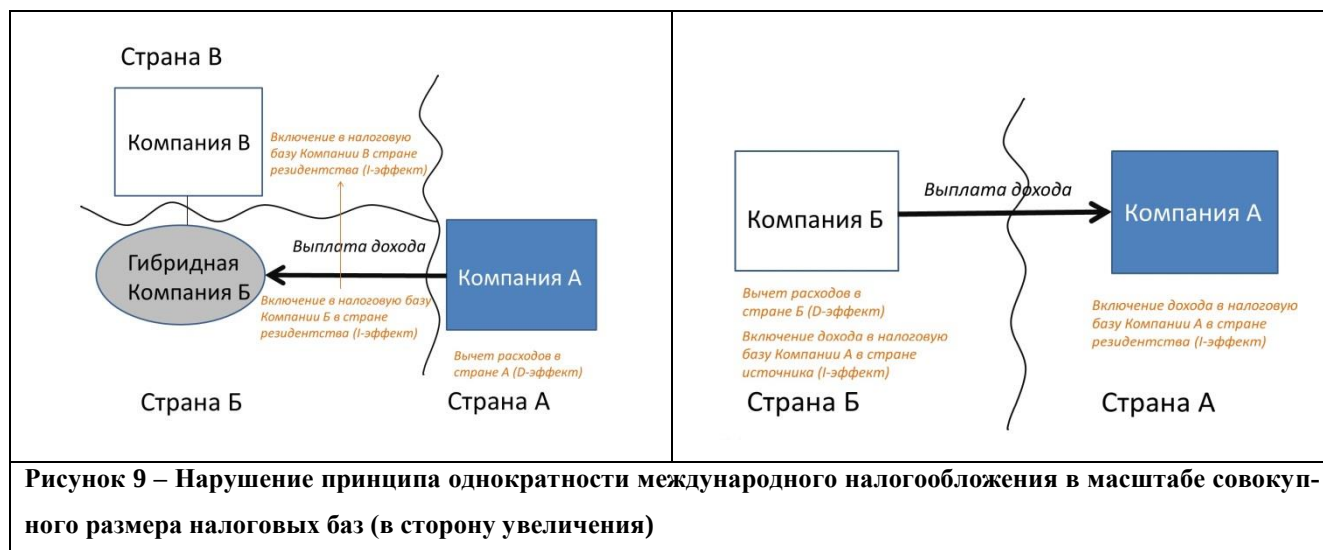
Уменьшение совокупного размера налоговых баз может проявляться для каждого участника сделки: для плательщика — в форме излишнего вычета суммы из налоговой базы, а для получателя дохода — в форме не включения её в налоговую базу, т.е. в совокупности – размывания налоговой базы (base erosion) как проявления BEPS. Размывание налоговой базы при этом можно сравнить с уплатой отрицательной величины налога по операции, поскольку исключение соответствующей суммы из налоговой базы одного контрагента не перекрывается корреспондирующим увеличением налоговой базы другого контрагента.

Соответственно, воздействие BEPS на налоговые базы участников операции выражается в DD/I-эффекте (чаще именуемого как DD-эффект), т.е. в вычете одной суммы из двух налоговых баз, либо в D/NI-эффекте, т.е. в вычете суммы плательщика из базы плательщика и не включении в базу получателя (Рисунок 8).



При обратной направленности платежа отклонение совокупного размера налоговых баз от нормы происходит в сторону увеличения, образуя удвоение объекта налогообложения (DI-эффект) или включение с невозможностью применить вычет (I-эффект). При соблюдении условий для вычитаемости расходов двойное отражение дохода в налоговых базах может сопровождаться также выче-

том суммы из налоговой базы плательщика и влечь вычет с двойным включением в налоговую базу (*D/DI-эффект*, Рисунок 9).



На основании возможных вариаций совокупного гибридного эффекта целесообразно разделить гибридные механизмы на следующие виды:

1) *Гибридные механизмы с двойным (многократным) вычетом* — с *DD-эффектом*, возникающие тогда, когда гибридный элемент заложен в субъекте правоотношения, что приводит ко множественности лиц, претендующих на вычет одного и того же расхода для целей налогообложения.

2) *Гибридные механизмы с вычетом и невключением в налоговую базу* — с *D/NI-эффектом*, возникающие при гибридности как субъекта, так и объекта правоотношения, и приводящие к непризнанию получателем того объекта налогообложения, в связи с возникновением которого лицо, осуществляющее платёж, произвело вычет из налоговой базы. В некоторых случаях такой эффект достигается путём осуществления сделки операции через «транзитное» лицо, например, когда страны резидентства плательщика и конечного получателя дохода не имеют действующего СИДН, и страна плательщика в случае прямой выплаты была бы вынуждена удерживать налог у источника выплаты. В таких случаях имеет место *косвенный D/NI-эффект* (англ. *indirect deduction/non-inclusion outcome*).

3) *Гибридные механизмы с двойным (многократным) включением в налоговую базу* — с *DI-эффектом*, который также может сопровождаться вычетом расхода на стороне плательщика. Данный вид является обратным по отношению к

эффекту двойного вычета и приводит ко множественности лиц, включающих доход в налоговую базу. Отклонение от нормы однократности налогообложения проявляется на стороне получателя дохода, поэтому возникновение данного эффекта возможно вне зависимости от вычитаемости вида выплачиваемой суммы из налоговой базы плательщика. При этом следует отличать гибридный DI-эффект от юридического двойного налогообложения, возникающего при невозможности применения распределительных правил СИДН.

4) *Гибридные механизмы со включением в налоговую базу без возможности вычета — с I-эффектом*, носящие обратный характер по отношению к механизмам с D/NI-эффектом и возникающие при невычитаемости расхода плательщика.

В результате гибридные эффекты в действительности бывают четырёх видов, два из которых приводят к уменьшению совокупного размера налоговых баз, а два (обратных им) — к увеличению. Последние два вида гибридных эффектов не наносят ущерб бюджетам стран, и вопрос об их устранении обычно не ставится.

Данная классификация взята за основу для рассмотрения правовых приёмов противодействия размыванию налоговой базы при помощи гибридных механизмов в главе 2 настоящей диссертации. При этом рассмотрение гибридных механизмов, не приводящих к уменьшению совокупного размера налоговых баз, не осуществляется, поскольку выходит за пределы целей настоящего исследования.

1.3. Правоотношения, возникающие при использовании гибридных механизмов

Состав и содержание правоотношений. В рамках характеристики правоотношений, возникающих при использовании гибридных механизмов, заслуживает внимания *взаимосвязь гражданских и налоговых правоотношений*, сопровождающих совершение экономических операций посредством таких механизмов.

Как известно, любое правоотношение, с точки зрения теории права состоит из субъектов и объектов правоотношения, а также его юридического содержания — субъективных прав и юридических обязанностей¹²⁰. Первые два элемента (субъекты и объекты правоотношения) являются перманентными и определяющими его основную структуру. Содержание правоотношения, в свою очередь, отражает его сущность, но является производным, более динамичным компонентом, способным изменяться при возникновении определённых юридических фактов. Вся данная конструкция, в свою очередь, облекается в определённую правовую форму, отражающую её квалификацию с точки зрения права.

Совершение экономических операций, сопровождающихся получением доходов, отражается в форме следующей системы правоотношений.

Первым составным компонентом являются гражданские имущественные правоотношения, возникающие непосредственно между его субъектами — физическими или юридическими лицами, публично-правовыми образованиями в лице органов публичной власти, наделяемыми гражданской правосубъектностью в соответствии с личным законом страны. Объектом правоотношений выступают имущественные блага, передача которых осуществляется от плательщика к получателю дохода в процессе их экономических отношений.

Юридическое содержание гражданского имущественного правоотношения (права и обязанности сторон) смыкается с фактическим содержанием общественного отношения¹²¹, отражающим его экономическую составляющую (корреспондирующая передача имущественных благ, отражаемая как получение дохода в денежной или натуральной форме). Экономическое содержание гражданского правоотношения является ключевым для целей налогообложения, поскольку именно действительный экономический смысл сделки играет основную роль для определения применимых норм налогового законодательства, что, в свою очередь, опре-

¹²⁰ См.: Теория государства и права: учебник. — 4-е изд., испр. и доп. / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько — М.: Издательский дом «Дело» РАНХиГС, 2011. — С. 377 ; Машуков Р.А. Детерминанты гражданского правоотношения // Хозяйство и право. — 2022. — № 5. — С. 19–32.

¹²¹ См.: Теория государства и права. Часть 2. Теория права: учебник / под ред. М. Н. Марченко. — М. : Издательство «Зерцало-М», 2011. — С. 245.

деляет налоговые последствия совершения экономической операции, а иногда и выступает основанием для переквалификации сделки для целей налогообложения.

Вторым составным компонентом выступают правоотношения в области исчисления и уплаты налогов, в рамках которых участники экономической операции выступают в роли налогоплательщиков и налоговых агентов) по отношению к своим налоговым суверенам (публично-правовым образованиям), осуществляющим взимание налогов и контроль за правильностью их исчисления и уплаты. Экономическое содержание гражданских правоотношений по передаче имущественных благ, рассматриваемое как получение дохода (прибыли) или несение расхода, выступает основанием для возникновения налоговых правоотношений и обязанности по исчислению уплате налогов.

Третьим составным компонентом выступает связь гражданских и налоговых правоотношений, неразрывность которой стабильно подчёркивается рядом исследователей. Как отмечает С.С. Чекалов¹²², основной причиной взаимодействия данных отраслей является имущественная природа обоих видов отношений. В то же время С.В. Овсянников¹²³ в качестве такой причины называет усиление межотраслевого взаимодействия, наступившее в результате эволюции правовой системы. Данная связь играет координирующую роль при определении налоговых последствий совершения гражданско-правовой сделки.

Экономические операции по передаче имущества параллельно проецируются на гражданских и налоговых правоотношениях. При этом в отсутствие иностранного элемента, т.е. при нахождении в правовом поле одной налоговой системы, участниками налоговых правоотношений выступают с одной стороны — один налоговый суверен, с другой стороны — каждый из участников экономической операции. В то же время при совершении международной операции каждый

¹²² См.: Чекалов С.С. Причинность взаимодействия налогового и гражданского права // Финансовое право. — 2012. — № 12. — С. 36–39.

¹²³ См.: Овсянников С.В. Гражданское и налоговое право: конфликт правопониманий // Вестник ВАС РФ. — 2009. — № 1. — С. 87.

из её участников вступает в налоговые правоотношения с разными налоговыми суверенами, количество которых зависит от числа налоговых привязок.

В силу различий правовых систем вступление лиц в международные сделки порождает ситуации, когда состав и содержание гражданских правоотношений, оформляющих одну и ту же экономическую операцию, по-разному выглядит с точки зрения налоговых законодательств двух стран (т.е. обладает свойством «гибридности»), первопричинами чего могут являться: 1) различия в применимых нормах налоговых законодательств стран; 2) различия в применимых нормах гражданских (и смежных с ним) законодательств стран, по которым определяются применимые нормы налоговых законодательств стран; 3) несогласованность взаимосвязи, т.е. того, гражданское законодательство какой страны принимается в расчёт при определении применимого налогового законодательства.

С. Эдж также в качестве возможной такой первопричины справедливо выделяет определение одним государством налоговых последствия совершения сделки по её частноправовой форме, а другим — по её действительному экономическому содержанию¹²⁴.

Все указанные первопричины в случае с гибридными механизмами приводят к различному ответу на вопрос о применимых нормах национального налогового права и к противоречиям в определении фактов, служащих условием применения норм СИДН.

Вопрос о применимых нормах гражданского права, которые регулируют правоотношение, оформляющее налогооблагаемую операцию, имеет значение для налогообложения лишь тогда, когда состав и содержание правоотношения для целей налогообложения определяется исходя из частноправового регулирования из-за сильной межотраслевой взаимосвязи норм налогового и гражданского законодательств. Примером тому могут служить законодательства, где возникновение налоговой правосубъектности ставится в зависимость от гражданской (например,

¹²⁴ См.: Edge S. Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform – Tax Arbitrage with Hybrid Instruments // Bulletin for International Taxation. 2014. № 6/7. P. 318–20.

не допускается налогообложение структур без образования юридического лица), что часто проявляется внешне в форме бланкетности налогового регулирования. В описанных случаях в плоскости налогообложения также формируются различные проекции правоотношения, однако их первопричина лежит именно в противоречиях гражданско-правового регулирования.

Хотя часть таких противоречий может быть разрешена коллизионными нормами международного частного права, присутствующими в международных договорах, либо указанием на применимое право в нормах национального законодательства или договора, практически невозможно учесть всё многообразие неразрешённых различий правового регулирования, способных повлечь расхождения в экономической квалификации сделки.

Наконец, вопрос определения взаимосвязи налоговых и гражданских правоотношений может также становиться «камнем преткновения», когда: а) налогово-правовая квалификация элементов гражданского правоотношения в каждой из стран ориентирована на частноправовую квалификацию в той же стране; б) налогово-правовая квалификация элементов гражданского правоотношения в каждой из стран ориентирована на частноправовую квалификацию в стране контрагента; в) гражданское законодательство только одной из стран создаёт предпосылки для воздействия финансового результата сделки на налогообложение.

Далее заслуживает внимания *характер гражданских правоотношений, на фоне которых возникает гибридный элемент*. Условия для появления несогласованностей регулирования (гибридного элемента) создаются на линии сложившихся между лицами корпоративных или обязательственных правоотношений.

В части корпоративных правоотношений проявляют себя отношения по поводу корпоративного контроля, связывающие субъектов, на налогообложение которых претендуют государства: именно по линии таких правоотношений одной из стран производится «перенос» налоговой правосубъектности, приводящий к несогласованности в определении странами налогообязанных лиц, что видно на примере гибридных организаций и филиалов. Такие корпоративные отношения следует отличать от правоотношений по поводу организации совместной деятельно-

сти или управлению имуществом (например, в договоре простого товарищества, договоре доверительного управления имуществом), которые имеют договорную природу. Вместе с тем и по линии таких договорных правоотношений иногда аналогичным образом осуществляется «перенос» налоговой правосубъектности: подобные формы взаимодействия могут приравниваться другими странами к правосубъектным лицам (в частности, для целей правил КИК) во избежание отложенного налогообложения полученных, но не распределённых через них доходов.

Вопрос о том, на линии каких именно обязательственных правоотношений, приводящих к конфликту налогово-правовой квалификации, может образоваться гибридный элемент, более сложен.

С одной стороны, конфликты правовой квалификации сами по себе могут возникать в отношении любых видов дохода. В частности, В.А. Гидирим со ссылкой на К. Фогеля и Н. Шелтона приводит ряд примеров конфликта квалификации, существующих в различных странах, среди которых: «процент/доход от недвижимого имущества» (в отношении процентов по займу, обеспеченному залогом недвижимости), «дивиденды/прирост капитала (в отношении ликвидационных дивидендов), «доходы от предпринимательской деятельности/от независимых личных услуг» (в отношении доходов комиссионного агента), «доходы от предпринимательской деятельности/проценты» (в отношении процентов, уплачиваемых иностранным участникам товарищества) и др.¹²⁵. Страны, заключая СИДН, не связаны частноправовой природой отношений и имеют возможность каким угодно образом относить платёж к тому или иному виду дохода, поэтому конфликт квалификации теоретически может приобретать абсолютно любую форму.

С другой стороны, для возникновения гибридного эффекта вычета с не-включением в налоговую базу (D/NI-эффекта), проявляющегося при конфликте правовой квалификации и приводящего к уменьшению совокупного размера налоговых баз, важно, чтобы: 1) в стране плательщика характер платежа не приводил к полному или преимущественному удержанию налога у источника выпла-

¹²⁵ См.: Гидирим В.А. Указ. соч. С.498–500.

ты, а для плательщика был вычитаемым расходом; 2) в стране получателя характер платежа не приводил к образованию объекта налогообложения или приводил к пониженному налогообложению. Именно в связи с последним критерием квалификацию дохода в стране получателя часто связывают с дивидендами как с доходом, часто подвергающемуся пониженному налогообложению¹²⁶. В стране плательщика же его квалификация потенциально может сводиться к процентам, роялти, доходам от предпринимательской деятельности или прочим доходам¹²⁷ как к доходам, вычитаемым и, как правило, облагаемым по принципу резидентства.

Хотя возможность квалификации «спорных» доходов в качестве дивидендов намекает на свойственность гибридного элемента правоотношениям в области инвестирования, это не является строгим правилом: пониженное налогообложение бывает вызвано разными причинами, в т.ч. не связанными с инвестиционным характером дохода. Как следствие, однозначно выделить предмет гражданских правоотношений, на линии которых возникает гибридный элемент, невозможно.

В то же время, как представляется, корпоративный и инвестиционный характер правоотношений, в которых состоит лицо, всё же могут создавать условия возникновения гибридного механизма и служить своеобразными индикаторами риска для контролирующих органов. При этом правоотношения не всегда возникают между первоначальным плательщиком и конечным получателем дохода непосредственно: в ряде случаев отношения между ними опосредованы несколькими сделками, которые и создают в итоге целостный гибридный эффект.

Наконец, внимания заслуживают субъекты, правоотношения между которыми формируют гибридный механизм (*контур гибридного механизма*).

Представляется, что состав контура гибридного механизма следует рассматривать как совокупность всех лиц, действия которых функционально обеспечивают его работу, приводя к изменению совокупного размера налоговых баз при

¹²⁶ Пониженное налогообложение бывает связано со стремлением устранить экономическое двойное налогообложение при распределении дивидендов.

¹²⁷ При условии, что СИДН заключён на основании МК ОЭСР. Если СИДН заключён на основании МК ООН, прочие доходы подлежат налогообложению у источника выплаты.

совершении операции. Функциональная роль присутствует не только у лиц, чьи налоговые базы в итоге затрагивает гибридный эффект, но и у лиц, выполняющих вспомогательные функции, в т.ч. функции транзитного контрагента для достижения косвенного гибридного эффекта, функции обеспечения режима консолидированной группы налогоплательщиков для лиц с двойным резидентством и т.п.

В контур гибридного механизма могут входить не только организации, но также структуры без образования юридического лица, приравняемые к лицам, обладающим налоговой правосубъектностью и способные обладать признаками обратной гибридной организации. В контур гибридного механизма могут также входить физические лица, однако их функционал ограничен следующими факторами: 1) практически полное отсутствие возможности вычета расходов из налоговой базы по налогам подоходного типа; 2) невозможность применения режима консолидированной группы налогоплательщиков; 3) невозможность образования постоянных представительств; 4) невозможность применения режима фискальной прозрачности. Пожалуй, единственным случаем, когда физические лица могут заключать в себе гибридный элемент, является случай неурегулированного двойного резидентства¹²⁸, приводящий к образованию двойной общемировой налоговой базы. При иных вариантах физические лица гибридный элемент в себе не заключают и могут функционировать как контролирующее гибридные организации лицо и/или как конечный получатель дохода по гибридному юридическому акту.

Гибридные схемы снижения налоговой нагрузки как способ совершения правонарушения¹²⁹. Отдельного внимания заслуживают деликтные правоотношения, вызванные использованием гибридных механизмов. Квалификация случаев размывания налоговой базы как правонарушений, как справедливо М.А. Синева и А.В. Реут, способствует восстановлению экономической справедливости, но может привести и к необоснованному привлечению налогоплательщиков к ответ-

¹²⁸ Например, в России – в силу теста физического присутствия, а в США – в силу теста гражданства.

¹²⁹ Данный раздел параграфа подготовлен на основе следующей статьи автора настоящей диссертации:

Харин А.К. О правовых факторах, препятствующих борьбе против гибридных налоговых схем в Российской Федерации // Евразийский юридический журнал. – 2024. – № 2 (189). – С. 272–275.

ственности, если не будет сочетаться со сложившейся концепцией понимания налоговых правонарушений.¹³⁰ В этой связи вопрос правомерности использования гибридных механизмов, приводящих к размыванию налоговой базы, приобретает существенное значение.

Когда набор фактических обстоятельств свидетельствует о том, что основная или единственная цель использования гибридного механизма при совершении экономической операции состоит в снижении налогового бремени, такие обстоятельства образуют *способ* совершения правонарушения в области налогового законодательства¹³¹, т.е. объективную сторону правонарушения, а сама *цель* становится компонентом его субъективной стороны. Последующая неуплата или неполная уплата налога образует *деяние*, а ущерб казне, причинённый гибридным несоответствием, – общественно вредное *последствие*.

Такая последовательность установления элементов состава правонарушения свойственна деяниям в форме *злоупотребления* правами налогоплательщика: сами по себе экономические операции, совершённые с использованием гибридных механизмов и приводящие к гибридным несоответствиям, как правило, не являются запрещёнными, однако образуют состав правонарушения в случае опровержения компетентным органом презумпции добросовестности налогоплательщика¹³² и доказывания противоправности цели совершения им таких операций.

Удачным представляется подход С.Г. Соколовой, определяющей злоупотребление правом в международных налоговых отношениях как *«использование*

¹³⁰ Синева М.А., Реут А.В. Совершенствование мер по противодействию злоупотреблениям, связанным с применением соглашений об избежании двойного налогообложения в Российской Федерации // StudNet. – 2020. – №9. – С.1191.

¹³¹ Хотя в законодательстве РФ и во многих научных источниках нарушения норм налогового законодательства, именуются как *«налоговые правонарушения»*, объектом правовой защиты выступают порядок государственного управления в области публичных финансов и функционирование финансовой системы. Следовательно, более обоснованным представляется использование термина *«административные правонарушения в области налогового законодательства»*, которого придерживается Овчарова Е.В.

См.: Овчарова Е.В. Административное принуждение за нарушение налогового законодательства в Российской Федерации как элемент механизма правового регулирования в области налогов и сборов: автореферат дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2021. С. 19.

¹³² Характеристика опровержимой презумпции добросовестности налогоплательщика подробно исследована Д.М. Щекиным.

См.: Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: учебное пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Академический правовой университет, 2002. – С.78–104.

льгот по Соглашению в противоречии с его целями и задачами, то есть способом, который не был предусмотрен создателями данных норм»¹³³.

Квалификация случаев использования гибридных механизмов в целях снижения налоговой нагрузки (т.е. использования *гибридных налоговых схем*) в качестве способа совершения правонарушения сопровождается рядом сложностей, связанных с установлением элементов состава правонарушения.

Первая сложность заключается в вопросе о том, что выступает объектом правовой защиты. На первый взгляд, как и в других случаях, связанных с уклонением от налогообложения, объектом правовой защиты выступает порядок правильности уплаты в казну налогов от совершения международных операций.

Между тем на ранее приведённых примерах с классическими гибридными организациями отчётливо видно, что для каждой отдельной страны, чьи организации вовлечены в совершение операции, правильность уплаты налогов как раз таки соблюдается: все лица надлежащим образом отражают финансовый результат операции при определении налоговых баз в соответствии с законодательствами своих государств. Речь о снижении налоговой нагрузки возникает лишь в совокупности, по результатам реализации налогового суверенитета всеми странами.

Как следствие, вывод о нанесении ущерба бюджетной системе от совершения операции не может быть однозначно сделан в отношении какого-либо одного лица или в отношении какой-либо одной бюджетной системы, но оказывается верен вывод о нанесении совокупностью лиц ущерба совокупности бюджетных систем государств, чьи лица задействованы в гибридном механизме.

В случае наделения таких действий свойством неправомерности встаёт вопрос об объекте правовой защиты, отражающем, чем обусловлена неприемлемость невзимания налога, на который государство изначально не претендует.

Представляется, что в данном случае объектом правовой защиты выступает порядок функционирования финансовой системы, а именно такие его компонен-

¹³³ Соколова С.Г. Ограничение льгот по соглашениям об избежании двойного налогообложения: дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2022. С. 15.

ты, как порядок пополнения публичных денежных фондов и порядок функционирования системы ратифицированных СИДН, являющиеся частью правовой системы страны и призванные обеспечить налоговую нейтральность трансграничного движения капитала. При этом он не должен быть использован для уклонения от налогообложения, что следует в ряде случаев из преамбул самих СИДН. Порядок функционирования системы СИДН отражает, в чём именно для государства выражается неприемлемость уменьшения совокупного размера налоговых баз участников международной сделки, включая базу его налогоплательщика, однако в целях правовой защиты национальных интересов в рамках законодательной техники его нарушение приравнивается к нарушению законодательно установленного порядка пополнения публичных денежных фондов. Лишь при таком содержании объекта правовой защиты противодействие размыванию налоговой базы гибридными механизмами способно приобретать легитимность.

Вместе с тем возникает *вторая сложность*, состоящая в установлении признака противоправного деяния в действиях налогоплательщика. Дело в том, что нарушения в области исчисления налога изначально не существует, и возникает оно в результате «дораспределения» государством своей налоговой юрисдикции на недостающий налог, и лишь постольку, поскольку не достигается должный уровень совокупной налоговой нагрузки участников экономической операции. Возникновение налоговой обязанности в «недостающей» части обусловлено лишь действиями других стран на правотворческой и на правоприменительной стадиях.

Государства, как правило, определяют ущерб бюджету лишь в масштабах налоговой базы, существующей в своей стране, но не в масштабах совокупного размера налоговых баз всех контрагентов. Для «притяжения» недостающей суммы, существующей в общемировом масштабе, требуется предварительно обеспечить определённую налоговую базу, закрепив правила «дообложения» налогом такой суммы, а в идеале также скоординировать правила «дообложения» с другими странами, претендующими на него. В отсутствие закрепления такой воли законодателя невозможно доказать существование налоговой обязанности именно перед данной страной и, как следствие, объективную сторону правонарушения.

Следует сказать, что из российского налогового законодательства такая воля отчётливо не прослеживается. Так, например, в российской налоговой системе ни возможность вычета расходов из налоговой базы по налогу на прибыль (ст. 252, 270 НК РФ), ни налоговые изъятия из налоговой базы (ст. 251 НК РФ), ни применение пониженных налоговых ставок от операции (ст. 284 – 284.10 НК РФ) не ставятся в зависимость от совокупной налоговой нагрузки российского налогоплательщика и его иностранных контрагентов.

Одновременно всё-таки существует случай, когда вопрос совокупной налоговой нагрузки контрагентов принимается во внимание в российском налогообложении. Речь идёт об институте симметричных корректировок по правилам ст. 105.18 НК РФ, в рамках которого налогоплательщик в случае изменения налоговой базы контрагента за счёт уточнения финансового результата контролируемой сделки вправе симметрично скорректировать размер своей налоговой базы, в результате чего совокупный размер налоговых баз двух лиц оказывается неизменным. Данный подход был выработан Президиумом Высшего Арбитражного Суда РФ в деле ОАО «Нефтегазовая компания «РуссНефть»¹³⁴ ещё до введения данной статьи НК РФ и нашёл своё отражение в т.н. «законе сохранения налога в группе компаний», исходя из которого возникновение дохода у одного контрагента по внутригрупповой сделке свидетельствует о соответствующем расходе у другого¹³⁵. Вместе с тем, применение вышеуказанного института весьма узко: он нацелен в первую очередь на сохранение экономического основания налога в случае корректировки налоговой базы от операций между взаимозависимыми лицами, а не на сохранение минимального уровня международного налогообложения.

В этой связи усматривается, что уменьшение совокупной налоговой обязанности в результате проведения сделок через гибридный механизм само по себе в текущих российских правовых реалиях правонарушением не является, поскольку

¹³⁴ См.: Постановления Президиума ВАС РФ от 28.10.2008 № 6272/08 по делу № А40-77926/06, от 28.10.2008 № 6273/08 по делу № А40-2592/07, от 10.03.2009 № 9024/08 по делу № А40-5083/07, от 10.03.2009 № 9821/08 по делу № А40-40440/07.

¹³⁵ См.: Зарипов В.М. Блеск и нищета симметричной корректировки // Вестник Финансового университета. – 2012. – № 5. – С. 125–127.

из законодательства РФ воля на защиту совокупного размера налоговых баз участников международных операций, как и на их «дообложение», не следует.

В то же время правонарушением являются случаи целенаправленного создания гибридных механизмов для искажения экономического смысла операции и снижения налоговой обязанности перед государством: в этом случае операции подлежат переквалификации в соответствии с их действительным экономическим смыслом, а налог — доначислению по правилам п.1, 2 ст.54.1 НК РФ.

Так, например, К.А. Тасалов в качестве примера нейтрализации гибридных налоговых схем в Российской Федерации приводит¹³⁶ решение Арбитражного суда г. Москвы от 22.11.2019 по делу А40-118135/19 (ООО «Агроаспект»)¹³⁷, в рамках которого заявителем оспаривались налоговые доначисления в отношении доходов, выплаченных российской организацией по многоступенчатой внутригрупповой сделке в пользу нидерландской материнской компании в форме процентов по «договору займа» и «договору кредитной линии». Уплачиваемые проценты принимались при этом к вычету из налоговой базы «заёмщиков» по каждому соответствующему звену сделки. Российский налоговый орган установил, что с люксембургской компанией, выполняющей роль одного из промежуточных звеньев в рамках данной операции, люксембургским налоговым органом было заключено соглашение о ценообразовании («рулинг»), согласно которому выплачиваемая сумма подлежит квалификации как «дивиденд» и освобождается от налогообложения. Содержание указанного «рулинга», оформленного за рубежом, российский налоговый орган использовал в качестве основного доказательства вины налогоплательщика в искажении действительного экономического смысла операций и, переквалифицировав «проценты» в «дивиденды», произвёл доначисления в сумме недоимки от излишне учтённых расходов. В заявлении о признании недействительным решения налогового органа суд отказал.

¹³⁶ См.: Тасалов К.А. Указ. соч. С. 127.

¹³⁷ См.: Решение Арбитражного суда г. Москвы от 22.11.2019 по делу А40-118135/19. URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/97387c7a-98a6-4414-a251-d29929f1568a> (дата обращения: 26.02.2024).

Иными словами, не обладая достаточным законодательным инструментарием для дообложения доходов, выплачиваемых под видом «процентов», российский налоговый орган оказался вынужден пойти по зыбкому пути переквалификации и доказывать, что доход был «дивидендом» с самого первого звена выплаты. Содержание данного «рулинга» в совокупности с факторами взаимозависимости, синхронности денежных переводов и другими обстоятельствами в итоге привели к выводу об ином экономическом смысле сделки, однако доказанность искажения сведений об объекте налогообложения всё же спорна: характер выплаты мог видоизменяться по мере совершения дальнейших сделок (в т.ч. перераспределяться по времени и суммам выплаты), а сам налогоплательщик мог разумно не знать о «рулинге» зарубежной организации или руководствоваться конкурирующей позицией российского налогового органа об экономической природе дохода, что ещё сильнее осложняло бы доказывание противоправности его действий.

На этом фоне возникает *третья сложность*, состоящая в установлении вины налогоплательщика. Как известно, вина в общеправовом смысле чаще всего характеризуется как психическое отношение лица к совершаемому деянию, а форма вины определяется, исходя из наличия интеллектуальной и содержания волевой составляющих, отражающих соответственно осознание противоправности действий и желание наступления общественно вредных последствий¹³⁸.

Цель как элемент субъективной стороны состава правонарушения отражает волевою составляющую действий налогоплательщика (для организации — её руководящих должностных лиц¹³⁹). Когда основная цель использования гибридных

¹³⁸ См.: Векленко С. В. Вина как психическое отношение // Психопедагогика в правоохранительных органах. — 2001. — № 2. — С. 96 ; Зрелов А. Обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения // Налоговый вестник. — 2014. — № 6. — С. 6–12 ; Рарог А.И. Субъективная сторона и квалификация преступлений. — М.: Профобразование, 2001. — С. 14.

¹³⁹ Сущность категории вины как психического отношения к деянию чужда юридическому лицу как искусственному участнику оборота. Тем не менее, определение субъективной стороны правонарушения налогоплательщиков — организаций по субъективной стороне должностных лиц организации не в полной мере отражает всю многофакторность деятельности юридического лица как коллективного субъекта, за что находит критику в научном сообществе. Так, по словам О.С. Иоффе: «Вина юридического лица — это вина не индивида, а коллектива, причем последующее полное или частичное переложение убытков, возмещенных юридическим лицом, на их конкретного виновника ничего в существе дела не меняет».

механизмов заключается в создании условий для неуплаты или неполной уплаты налога, как представляется, единственной возможной формой вины является *прямой умысел*¹⁴⁰, при котором лицо осознаёт противоправность своих действий и желает наступление их вредных последствий (п.2 ст.110 НК РФ).

Возможность возникновения неосторожной формы вины при этом спорна.

С одной стороны, в российском налоговом законодательстве неосторожность как форма вины определяется не фактом осознания противоправности деяния или вредного характера последствий, а обязанностью и возможностью их осознавать (п.3 ст.110 НК РФ). За игнорирование фактической интеллектуальной составляющей вины некоторые исследователи разумно критикуют данную норму, отмечая чрезмерную широту категории и открытие доступа к объективному вменению¹⁴¹, которое, по словам А.Б. Агапова, «представляет собой исключительное явление, присущее только гражданско-правовой ответственности»¹⁴². В этой связи, на первый взгляд, в круг виновных лиц могут попадать контрагенты участников гибридной налоговой схемы, занизившие налоговую базу в результате непроявления должной осмотрительности при совершении операций с такими участниками.

В то же время для неосторожной формы вины возможность и обязанность лица осознавать противоправность деяния и вредность последствий всё же долж-

См.: Иоффе О.С. Обязательственное право. – М.: Юрид. лит. 1975. С. 137 ; Соловьев Е.А. Институт вины организации и его место в налоговом законодательстве // Налоговые споры: теория и практика. – 2007. – № 7. – С. 8–15.

¹⁴⁰ На практике об умысле налогоплательщика на совершение правонарушения в области налогового законодательства, как правило, свидетельствует отсутствие элементов случайности происходящего.

См.: п.1 Методических рекомендаций «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)», утв. СК РФ, ФНС РФ (направлены письмом ФНС РФ от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 26.02.2024).

¹⁴¹ См., например: Липинский Д.А., Мусаткина А.А. К вопросу о субъективной стороне налоговых правонарушений // Налоги и налогообложение. – 2017. – № 2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-o-subektivnoy-storone-nalogovyh-pravonarusheniy> (дата обращения: 29.07.2023) ; Кизилов В.В. Фикция субъективного вменения вины организации в налоговых правонарушениях // Сибирское юридическое обозрение. – 2011. – № 14. URL: cyberleninka.ru/article/n/fiktsiya-subektivnogo-vmeneniya-viny-organizatsii-v-nalogovyh-pravonarusheniyah (дата обращения: 29.07.2023).

¹⁴² Агапов А.Б. Корреляция публичных и гражданско-правовых форм вины // Административное и муниципальное право. – 2016. – № 9 (105). – С. 793.

на откуда-то следовать.¹⁴³ В случае же с гибридными механизмами имитационные признаки прикрываемой сделки (т.е. факторы риска) остаются полностью невидимыми вследствие отсутствия доступа к данным о структуре правоотношений зарубежного контрагента с другими лицами, об отражении операции на налоговых базах контрагента и иных лиц по всему миру, о налогово-правовой квалификации операции налоговыми органами за рубежом. При таких условиях следование стандарту должной осмотрительности становится непосильным для налогоплательщика, и вменение неуплаты или неполной уплаты налога в таких случаях в текущих российских законодательных реалиях усматривается несправедливым.

Несмотря на вышеуказанные сложности в установлении состава правонарушения в форме неуплаты или неполной уплаты налога, следует признать, что в организационном плане гибридные механизмы всё же, бесспорно, способны выступать способом уклонения от налогообложения, т.е. приобретать характер гибридных налоговых схем. Мотив организации таких схем, как правило, заключается в снижении совокупной налоговой нагрузки при международных расчётах между взаимозависимыми лицами и в создании отрицательного налогового результата при трансграничном перемещении капитала.

Представляется, что в целях разрешения вышеизложенных проблем целесообразно ввести антигибридные институты в налоговом законодательстве Российской Федерации. Так, требуется закрепить однозначный запрет на уменьшение совокупного размера налоговых баз контрагентов, выступающих источником и получателем дохода по международным сделкам (вне зависимости от наличия признаков искажения сведений об объекте налогообложения), а также волю законодателя на «дообложение» доходов в случае такого уменьшения. Кроме того, следует внести в ряд норм НК РФ изменения, направленные как на устранение рисков возникновения конфликта правовой квалификации, так и на установление

¹⁴³ На недопустимость формального подхода к применению критерия должной осмотрительности обращает внимание и ФНС России.

См.: письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ «О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации"» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2023).

специальных ограничений на применение некоторых норм Части 2 НК РФ к операциям по выплате дохода с участием нерезидентов (подробнее – в параграфе 3.2 настоящей диссертации).

Принятие таких поправок не только закрепило бы правовое основание для налоговых доначислений при уменьшении совокупного размера налоговых баз как особой форме нанесения вреда бюджетной системе РФ, но и сняло бы с налоговых органов необходимость доказывания состава правонарушения через нерелевантные в данном случае общие антиуклонительные правила — тест деловой цели или тест реальности операций (п.1, пп.1 п.2 ст.54.1 НК РФ).

При этом конструкция российских антигибридных норм должна также обеспечивать их самостоятельное функционирование, независимое от действий других стран, многие из которых не заинтересованы в согласованном противодействии размыванию налоговой базы гибридными механизмами, поскольку: 1) установление признаков размывания налоговой базы требует существенных затрат административных и трудовых ресурсов налоговых органов; 2) успех выявления факта размывания налоговой базы во многом зависит от полноты и качества информации, предоставляемой налоговыми органами иных стран; 3) выявление факта размывания налоговой базы может не повлечь пополнение бюджетной системы страны, затратившей административный ресурс на его выявление, либо, напротив, повлечь вынужденный отказ от предоставления налоговых преференций, т.е. ограничить дискрецию налогового суверена.

Ключевые выводы по результатам исследования вопросов, изложенных в Главе 1:

1. Гибридные несоответствия охарактеризованы 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. Явление налоговой асимметрии бывает вызвано правовыми, политическими и экономическими предпосылками, однако в случаях с ги-

бридными 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. Случаи осознанного допущения налоговой асимметрии следует исключить из объёма понятия «гибридное несоответствие».

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, есть и в российском законодательстве.

2. В силу отсутствия устоявшегося понятийно-категориального аппарата предложена следующая система определений.

Гибридные несоответствия — это 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.

Гибридный механизм — это правовая конструкция, оформляющая совокупность гражданских (в том числе корпоративных) правоотношений, использование которой способно привести к гибридным несоответствиям.

Гибридная налоговая схема — это 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.

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. Условиями, определяющими возникновение гибридных несоответствий, являются: международный характер операции (т.е. наличие элементов более, чем одного государства в структуре сделки); наличие заключённого СИДН между странами, чьи резиденты совершают сделку, в котором выражена воля на гармонизацию налоговых систем; распространение на сопоставимые налоги подоходного типа, охваченные СИДН; отнесение выплачиваемого дохода в стране источника его выплаты к тому виду, в отношении которого нормами СИДН установлена преобладающая персональная налоговая привязка.

5. Вредоносность последствий применения гибридных механизмов выражена в уменьшении или чрезмерном увеличении совокупного размера налоговых баз участников экономической операции. Существует 4 возможных формы воздействия гибридных механизмов на совокупный размер налоговых баз (гибридных эффектов), две из которых приводят к его увеличению, а две — к уменьшению.

6. 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.

7. В текущих законодательных условиях размывание налоговой базы гибридными механизмами может выступать способом совершения правонарушения в области налогового законодательства (умышленной неуплаты или неполной уплаты налога) лишь в случаях их использования как средства искажения действительного экономического смысла операции.

В иных случаях использование гибридных механизмов не является правонарушением, пока в российском налоговом законодательстве однозначно не за-

креплена суверенная воля на дообложение дохода (прибыли) налогом при уменьшении совокупного размера налоговых баз сторон международной экономической операции, а также пока отсутствуют антиуклонительные нормы, направленные против размывания налоговой базы гибридными механизмами.

Глава 2. Правовые приёмы противодействия размыванию налоговой базы гибридными механизмами

2.1. Общие вопросы противодействия гибридным схемам снижения налоговой нагрузки

Решение задачи по разработке оптимального правового механизма противодействия гибридным налоговым схемам для Российской Федерации невозможно без надлежащего обоснования свойств такого механизма. Для этого, в первую очередь, следует рассмотреть ряд общих вопросов введения антигибридных норм в российское налоговое законодательство в целях обеспечения адекватности их регулирующего воздействия отечественным налогово-правовым реалиям.

Конструкция антигибридного правового механизма. Первый общий вопрос введения антигибридных норм в Российской Федерации заключается в выборе структуры правового механизма, направленного на противодействие размыванию налоговой базы гибридными механизмами.

Существующий в мировой практике антигибридный инструментарий может представлен следующими средствами.

1) *Гармонизация налоговых законодательств*, направленная на внедрение универсальной и единообразной системы понятий и институтов в системе СИДН, а также в системах национальных законодательств.

2) *Общие антиуклонительные правила (General Anti-Avoidance Rules, GAAR)*, отражающие общие подходы к борьбе со злоупотреблениями налоговым правом, которые были выработаны в первой половине XX века в США¹⁴⁴, дополнены впоследствии в Британии¹⁴⁵ и распространены на ряд других стран. В составе GAAR выделяют доктрину деловой цели (*business purpose doctrine*), доктрину экономической сущности (*economic substance doctrine*), доктрину фиктивных сделок (*sham transactions doctrine*), доктрину сделки по шагам (*step transactions doc-*

¹⁴⁴ См.: Gregory v. Helvering 293 U.S. 465 (1935).

¹⁴⁵ См.: IRC v. Duke of Westminster [1936] A.C. 1, W.T. Ramsay Ltd. vs. Inland Revenue Commissioners [1982] A.C. 300 (1981).

trine). В совокупности данные доктрины позволяют рассмотреть действительный экономический смысл операций или их совокупности и оценить их действительную цель на предмет противоправности, однако их применение недостаточно, т.к. в гибридных механизмах часто отсутствует признак искусственности, а их использование строго соответствует налоговому законодательству¹⁴⁶.

3) *Специальные антиуклонительные правила (Specific Anti-Avoidance Rules, SAAR)*, не предназначенные для противодействия гибридным налоговым схемам непосредственно, но играющие вспомогательную роль при применении антигибридных правил (концепция бенефициарного собственника, правила КИК и др.).

4) *Антиуклонительные правила, предназначенные непосредственно для противодействия гибридным налоговым схемам (антигибридные правила)*, вводимые на национальном и международном уровнях.

Гармонизация налоговых законодательств играет роль правотворческого вектора, направленного на превенцию случаев налоговой асимметрии (самой предпосылки гибридных несоответствий) и достигается встречной законодательной проработкой всевозможных форм взаимодействия налоговых систем. Достижение абсолютного уровня гармонизации налоговых законодательств в теории исключило бы любые случаи гибридных несоответствий, однако на практике такой уровень согласованности налоговых систем не может быть реально обеспечен, и гибридные несоответствия оказывается возможно нейтрализовать лишь при помощи антиуклонительных правил — общих, специальных и антигибридных.

Разработка антигибридных правил обусловлена тем, что объективно выраженные последствия конфликта правовой квалификации при использовании гибридных механизмов (т.е. взимание налога ниже ожидаемого уровня), сами по себе не являются достаточным основанием для применения общих антиуклонительных правил (GAAR), когда искажений сведений о налогооблагаемой операции не допущено, а цель снижения налогового бремени явно не следует из действий

¹⁴⁶ См.: Laguna M.F.D. Hybrid Financial Instruments, Double Non-taxation and Linking Rules: monograph. Madrid: Wolters Kluwer. 2019. P. 115.

налогоплательщика. Использование же специальных антиуклонительных правил (SAAR) не предназначено для борьбы против гибридных механизмов в принципе, однако некоторые правовые приёмы, на которых они основаны, могут быть адаптированы для противодействия их некоторым видам (например, приём игнорирования кондуитных лиц по правилам концепции фактического права на доход может быть распространён на фискально-прозрачные образования).

Базовый вариант концепции данных правил основан на правотворческих рекомендациях относительно национального и международного уровней правового регулирования, изложенных в Итоговом отчёте Рабочей группы ОЭСР и G20 «Нейтрализация воздействия гибридных механизмов» 2015 года, а также в Отчёте Рабочей группы ОЭСР и G20 «Нейтрализация воздействия гибридных филиалов» 2017 года (далее по тексту — *антигибридные рекомендации ОЭСР/G20*). Их составление стало настолько значимым событием, что они буквально сразу начали использоваться в судебной практике. Так, например, в делах *Commissioner of Taxation v Resource Capital Fund IV LP* (Австралия, 2019) и *HFD – Swedish CIV* (Швеция, 2016) суды разрешили вопросы о правосубъектности фискально-прозрачных образований в гибридных схемах, руководствуясь антигибридными рекомендациями ОЭСР/G20, которые на тот момент ещё не успели попасть в нормативные источники национального уровня¹⁴⁷.

Рекомендации первой группы, касающиеся национального уровня регулирования, построены по модели «двойного правила» (за некоторыми исключениями) и предлагают типовую иерархию полномочий договаривающихся государств по отказу в уменьшении налоговой базы при выявлении признаков гибридной налоговой схемы. Иными словами, рекомендациями единообразно определяется, какая из заинтересованных стран имеет преимущественное право отказывать в уменьшении размера налогового обязательства при выявлении признаков гибридного несоответствия (основное правило нейтрализации гибридного несоответ-

¹⁴⁷ См.: Meyer T.N.C. Tax Treaty Entitlement to Hybrid Entities: An Overview of Domestic Court Jurisprudence // Hybrid Entities in Tax Treaty Law / Ed. by Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang, Linde. 2020. P. 51–70.

ствия), а какая — вправе отказывать в уменьшении размера налогового обязательства только случае, если первая страна не воспользовалась таким преимущественным правом (субсидиарное правило нейтрализации гибридного несоответствия).

Рекомендации второй группы, касающиеся международного уровня регулирования, состоят в изменении положений СИДН, которые регулируют понятие «резидент», статус лиц с двойным резидентством и порядок устранения двойного налогообложения. Технически данные рекомендации реализованы в MLI и в отдельных СИДН (или в протоколах к ним), на которые MLI не распространяется.

Ключевую роль в нейтрализации гибридных несоответствий играют анти-гибридные правила именно первой группы, обладающие рядом особенностей.

Во-первых, такие правила представляют собой смешанный институт, заключающий в себе черты как специальных антиуклонительных правил, так и свойства коллизионных норм, поскольку не только распределяют юрисдикцию по налогообложению доходов, но и служат средством противодействия гибридным налоговым схемам, что является необычным для международного налогообложения. В то же время выведение основной части регулирования на национальный уровень идёт вразрез с обеспечением их единообразного исполнения странами и предполагает довольно высокий уровень заинтересованности стран в их применении, а также высочайший уровень координации направлений налоговой политики.

Во-вторых, конструкция правил фактически создаёт прецедент в международном налогообложении, когда вопрос допустимости вычета расхода из налоговой базы, регулируемый согласно национальному законодательству, становится предметом обсуждения на международном уровне. Представляется, что подобный подход означает грядущее расширение предмета регулирования в международном налогообложении — условия определения размера налоговой базы фактически перестают быть вопросом исключительно национального права, и возможность вычета расходов может в скором времени быть поставлена в зависимость от того, насколько это нарушает нейтральность международного движения капитала.

Наконец, в-третьих, действие правил находится в сильной зависимости от фактического правоприменения за пределами соответствующей страны, что обу-

словливает их надлежащее применение развитостью обмена финансовой информацией. Как следствие, отказ стран от сотрудничества в данной сфере выступает препятствием к использованию антигибридных рекомендаций ОЭСР/G20.

Выбор конструкции антигибридного правового механизма определяется целями, которые соответствующее государство стремится достичь при его введении.

Имплементация концепции антигибридных правил в национальное законодательство в базовом варианте позволяет не только защитить национальную налоговую базу от гибридных налоговых схем, но и обеспечить налоговую нейтральность трансграничного перемещения капитала — основное и субсидиарное правила нейтрализации фактически обязывают одну из стран подстроиться под другую страну в вопросе исчисления налога, увеличив или уменьшив размер взимаемого налога ради обеспечения однократности налогообложения дохода и сохранения совокупного размера налоговых баз участников экономической операции.

Так, *европейская модель антигибридных правил*, действующая для стран Европейского Союза, наиболее приближена к антигибридным рекомендациям ОЭСР/G20. Её правовую основу составляют два уровня правовых актов: 1) наднациональные нормы, принимаемые Комиссией ЕС в форме директив, обязательных для имплементации странами-членами ЕС, и 2) нормы национального законодательства стран-членов ЕС, направленные на имплементацию таких директив.

Первая антиуклонительная директива (*The First Anti Tax-Avoidance Directive, ATAD I*)¹⁴⁸, принятая 12.07.2016, содержала лишь одну антигибридную статью 9, согласно которой при гибридном эффекте двойного вычета вычет предоставлялся в стране резидентства непосредственного плательщика, а при эффекте вычета с невключением в налоговую базу — не предоставлялся.

Вторая антиуклонительная директива (*ATAD II*)¹⁴⁹, принятая 29.05.2017 и действующая с налогового периода – 2020 года, расширила антигибридное регу-

¹⁴⁸ См.: Council Directive (EU) 2016/1164. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj> (дата обращения: 24.04.2024).

¹⁴⁹ См.: Council Directive (EU) 2017/952. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017L0952&from=LT> (дата обращения: 24.04.2024).

лирование. Так, в ATAD II установлена классификация гибридных механизмов (механизмы с гибридными инструментами, с гибридными ПП и гибридными лицами), предусмотрены исключения из правил (например, для гибридных механизмов, не приводящих к недообложению) и утверждено обязательное условие их применения — направленность гибридного механизма на уклонение от налогообложения. Кроме того, нормами ATAD II внесены изменения в ст.9 ATAD I, устанавливающие субсидиарные правила нейтрализации гибридных несоответствий, а также введены ст.9А и 9В ATAD I, регулирующие противодействие схемам с использованием обратных гибридных организаций и лиц с двойным резидентством. В качестве основной цели ATAD II заявлены адаптация внутренних рынков стран под гибридные несоответствия и координация усилий по данному вопросу.

В результате, если до издания антигибридных директив ЕС антигибридные нормы встречались лишь в небольшом количестве стран ЕС (например, в Дании, Италии, Германии, Великобритании) и носили фрагментарный характер, то с имплементацией¹⁵⁰ всеми странами-членами ЕС норм ATAD I и ATAD II антигибридные правила оформились системно. С одной стороны, за счёт единообразия норм, вводимых странами-членами ЕС в национальные законодательства¹⁵¹, антигибридные правила ЕС в целом стали пригодны как для обеспечения нейтральности международного движения капитала (как минимум, при операциях между резидентами стран-членов ЕС), так и для защиты налоговой базы отдельно взятых стран. С другой стороны, наднациональные антигибридные нормы критикуются

¹⁵⁰ Нормы национального уровня об имплементации антигибридных правил ЕС фактически приобретают техническое значение. Так, примечательно, что, например, в пояснительной записке к Закону Германии об имплементации директив (*ATAD-Umsetzungsgesetz*), вносящих изменения в Закон Германии о подоходном налоге (*Einkommensteuergesetz*) не обосновывается объективная необходимость данных мер, а лишь констатируется обязанность Германии по их утверждению согласно директивам ЕС.

См.: *ATAD-Umsetzungsgesetz*. 10.12.2019. URL: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestete/GesetzeGesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/ATADUmsG/1Referentenentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=4 (дата обращения: 24.04.2024) ; *Einkommensteuergesetz*. URL: <https://einkommensteuergesetz.net/paragraph-50d> (дата обращения: 24.04.2024).

¹⁵¹ Впрочем, единообразие вводимых норм нельзя назвать абсолютным. Так, отмечается, например, что в силу особенностей люксембургского законодательства требуется уточнение понятий «совместно действующих лиц», «эффективного контроля», совершенствование правил взаимодействия с инвестиционными структурами, а также положений Закона Люксембурга о подоходном налоге 1967 г. о процентах.

См.: Neiens G., Monmousseau J.-P., Wolff P.-L., Mfuakiadi G. *ATAD 2 Implementation in Luxembourg: What's important?* URL: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=e9bb318e-a8f8-4d4b-aa64-654589d4a128> (дата обращения: 24.04.2024).

за низкую сочетаемость с положениями СИДН, заключаемых странами-членами ЕС с третьими странами (в частности, с положениями о налогообложении прибыли, полученной через ПП и с положениями о недискриминации)¹⁵².

Британская модель антигибридных правил также, в первую очередь, направлена на обеспечение нейтральности движения капитала, хотя и не регулируется на наднациональном уровне. Правовую основу противодействия гибридным схемам составляют Акт о налогообложении 2010 года (*Taxation (International and Other Provisions) Act, ТИОРА*)¹⁵³ и поправки к нему.

До 2016 года единственным адресным инструментом борьбы против гибридных схем являлась Часть 6 указанного закона (ст.231-259). Она устанавливала полномочия британской Службы доходов и таможни (Her Majesty's Revenue and Customs, HMRC) по выдаче *уведомлений о вычете или невключении в налоговую базу (deduction notices, receipt notices)*, обязывающих налогоплательщика произвести корректировку налоговой базы при возникновении гибридной схемы. Кроме того, в ст.106-109 Акта о корпоративном налоге 2010 года (*Corporate Tax Act*)¹⁵⁴ содержались положения, запрещающие использовать «квалифицированные схемы», изначально направленные на получение вычета более чем в одной стране при использовании гибридных механизмов.

Статьей 66 Финансового акта 2016 года (Finance Act)¹⁵⁵ ТИОРА был дополнен Частью 6А «Hybrid and Other Mismatches», состоящей из 14 глав и вступившей в силу с 01.01.2017¹⁵⁶. Принятыми масштабными поправками (ст.259А-259NF), направленными на полную имплементацию антигибридных рекомендаций ОЭСР/G20, аналогичным образом были установлены основное и субсидиар-

¹⁵² См.: Dourado A.P. International and EU Tax Multilateralism: Challenges Raised by the MLI. Amsterdam. IBFD. 2020. P. 90–96.

¹⁵³ См.: UK Taxation (International and Other Provisions) Act 2010. URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/8/contents> (дата обращения: 24.04.2024).

¹⁵⁴ См.: UK Corporation Tax Act 2010. URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/4/contents> (дата обращения: 24.04.2024).

¹⁵⁵ См.: UK Finance Act 2016. URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/24/contents> (дата обращения: 24.04.2024).

¹⁵⁶ Часть 6А ТИОРА заменила его Часть 6.

ное правила нейтрализации для отдельных видов гибридных механизмов, антиуклонительные и иные специальные положения.

Отличительной чертой британской модели антигибридных правил является подробность законодательной техники и осуществление постоянного мониторинга правоприменения, что позволяет отчасти компенсировать отсутствие наднационального регулирования, присущего ЕС и гармонизирующего законодательства по вопросу устранения налоговой асимметрии во внутрисоюзных операциях.

В то же время, например, в *американской модели антигибридных правил* в большей степени прослеживается направленность на защиту интересов налоговых резидентов, осуществляющих инвестиции в зарубежные экономики (т.е. на поддержку экспорта капитала), что находит своё выражение в отсутствии субсидиарного правила нейтрализации гибридного несоответствия.

Так, статьи 1503(d) и 7701 Кодекса внутренних доходов США (далее — IRC), запрещающие одновременное уменьшение взаимозависимыми компаниями (из одной «аффилированной группы») своих налоговых баз на один и тот же убыток от международной операции (англ. *dual consolidated loss*), и направлены против гибридных схем с двойным вычетом. Против гибридных схем с эффектом вычета с невключением в налоговую базу направлены опубликованные в 2017 году¹⁵⁷ статьи 245A(e) и 267A IRC, согласно которым, в частности, налоговым резидентам США может быть отказано в вычете из налоговой базы затрат на выплату доходов в пользу нерезидентов, в то время как в обратной ситуации — при получении дохода от нерезидента — гибридный эффект считается допустимым.

Хотя американские антигибридные нормы IRC выглядят лаконично, некоторые нюансы их применения устанавливаются на подзаконном уровне¹⁵⁸ — в по-

¹⁵⁷ См.: US Tax Cuts and Jobs Act. URL: <https://www.congress.gov/115/bills/hr1/BILLS-115hr1enr.pdf> (дата обращения: 24.04.2024).

¹⁵⁸ Например, постановления IRS от 20.12.2018 № REG-104352-18, от 04.04.2020 № REG-106013-19. См.: Rules Regarding Certain Hybrid Arrangements (US Internal Revenue Service). REG-104352-18. URL: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/FR-2018-12-28/pdf/2018-27714.pdf> (дата обращения: 24.04.2024) ; Guidance Involving Hybrid Arrangements and the Allocation of Deductions Attributable to Certain Disqualified Payments Under Section 951A (Global Intangible Low-Taxed Income) (US Internal Revenue Service). REG-106013-19. URL: <https://www.federalregister.gov/documents/2020/04/08/2020-05923/guidance-involving-hybrid-arrangements-and-the-allocation-of-deductions-attributable-to-certain> (дата обращения: 24.04.2024).

становлениях Службы внутренних доходов США (IRS) — что создаёт риск нарушения баланса публичных и частных интересов. Отдельную сложность вызывает и неоднозначный подход США к юридической силе антигибридных норм международных договоров из-за принципа *lex posterior derogat legi priori* (рус. *последующий закон отменяет предыдущий*): несмотря на закрепление в ст.894 IRC правил действия закона во времени, динамичность американской судебной практики¹⁵⁹ вызывает сомнения в надёжности обязательств, принятых США в антигибридных нормах СИДН.

Представляется, что ни одна из вышеуказанных моделей антигибридных правил не подходит для российского налогового законодательства ввиду того, что их применение обусловлено получением информации об экономической операции от зарубежных финансовых органов, что затруднительно для России в условиях политической и экономической конфронтации с недружественными странами.

Ввиду этого особого внимания заслуживает альтернативный подход к противодействию гибридным налоговым схемам, предложенный П. Харрисом, который указывает¹⁶⁰, что проблема гибридных механизмов вытекает из-за включения доходов, имеющих разные налоговые привязки, в одну налоговую базу: исторически экономическая и персональная налоговые привязки существовали в разных налогах, но со временем ввиду схожести объекта и изменения экономической конъюнктуры стали сочетаться в рамках одной базы налогов подоходного типа¹⁶¹.

Ввиду этого П. Харрисом предложено следующее:¹⁶²

1) для всех стран — налоговые базы в отношении доходов (прибыли) от источников внутри страны резидентства и за её пределами, исчислять отдельно¹⁶³;

¹⁵⁹ См.: Решения суда по делам *Whitney v. Robertson* (1888), *Aiken Industries Inc. v. Commissioner of Internal Revenue Service* 56 T.C.925 (1971). URL: <http://www.lawfirm.ru/> (дата обращения: 20.03.2023)

¹⁶⁰ См.: Harris P. Neutralizing Effects of Hybrid Mismatch Arrangements. *Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries*. P. 32–39.

¹⁶¹ Приведённое суждение в большей степени касается налоговых систем с изначально шедулярным подходом к определению дохода, которые стали приобретать некоторые черты систем с глобальным подходом. В настоящее время ни глобальный, ни шедулярный подходы в чистом виде в налоговых системах не встречаются.

См.: Килинкова Е.В. Доход как объект налогообложения: зарубежный опыт // Вестник СПбГУ. Серия 14. Право. – 2013. – № 2. – С. 46.

¹⁶² См.: Harris P. Ibid.

2) для страны источника дохода: а) согласовать поправки в СИДН, отменяющие ограничения на налогообложение у источника для доходов, выплачиваемых за рубеж и не сопровождающихся встречным предоставлением в форме поступления ресурсов плательщику, б) запретить вычет сумм, выплачиваемых за рубеж, из налоговой базы, вне зависимости от факта её включения в налоговую базу получателя дохода или в) предусмотреть нормирование расходов для видов доходов, наиболее рискованных с точки зрения возникновения гибридных механизмов;

3) для страны резидентства получателя дохода — совершенствовать правила КИК, инструментарий которых потенциально позволяет включать в налоговую базу необлагаемые зарубежные доходы, однако в ряде случаев не «настроен» оптимально, что приводит к недостаточному налогообложению (т.е. к бюджетным потерям) или к чрезмерному налогообложению, влекущему отток инвесторов.

Указанные направления противодействия гибридным налоговым схемам предлагают более выгодные условия для страны источника дохода, в позиции которой находятся, прежде всего, развивающиеся страны. Как следствие, несмотря на большую простоту, подход П. Харриса не получил распространения среди развитых стран, принявших антигибридные поправки.

В то же время данный подход позволяет обеспечивать защиту национальной налоговой базы от размывания гибридными механизмами на условиях полной автономности, вне зависимости от уровня информационного сотрудничества с другими странами, поэтому в наибольшей степени подходит для использования в качестве основы антигибридного правового механизма в налоговом законодательстве Российской Федерации. Альтернативой требованию о раздельном исчислении налоговых баз по доходам (прибыли) от источников внутри страны резидентства и за её пределами, при этом, как представляется, могут стать нормы, предпо-

¹⁶³ Возникновение налоговой асимметрии при учёте в одной налоговой базе расходов, понесённых в связи с выплатами доходов за рубеж, и доходов от внутренних источников, отмечается и В. Шёном. См.: Schön W. International Taxation of Risk // Bulletin for International Taxation. 2014. № 6/7. P. 284.

лагающие распространение антигибридных правил на закрытый перечень доходов и расходов, наиболее подверженных риску «гибридности».

Признаки гибридной налоговой схемы. Важным, особенно в контексте налогового контроля, является вопрос о признаках, свидетельствующих о применении гибридной налоговой схемы.

Так, исследования Рабочей группы ОЭСР и G20 показали, что гибридного эффекта можно добиться путём встройки гибридного элемента не только в основные экономические операции, но и в операции вспомогательного характера, в связи с чем «маркеру гибридной налоговой схемы» предлагается придавать широкий охват. Так, согласно антигибридной рекомендации № 10 ОЭСР/G20 (2015) создание гибридной налоговой схемы характеризуется следующими признаками¹⁶⁴:

[«(a) механизм создан для достижения гибридного несоответствия, в т.ч. в системе с другими компонентами; (b) механизм содержит срок, стадию или сделку, обеспечивающие возникновение гибридного несоответствия; (c) использование института в обороте полностью или частично приносит налоговую выгоду, частично или полностью достигаемую за счёт гибридного несоответствия; (d) механизм в первую очередь вводится в оборот в стране, где возникает гибридное несоответствие; (e) в механизме содержатся признаки, влекущие изменение характеристики такого механизма, в т.ч. размера выручки, в случаях, когда возникновение гибридного несоответствия становится невозможным; или (f) в отсутствие гибридного несоответствия механизм был бы убыточным»].

Подходы в указанных пунктах основаны на инструментарии общих антиуклонительных правил, а именно на доктрине деловой цели, на доктрине «сделки по шагам» и на доктрине приоритета существа сделки над её формой. В совокупности данный инструментарий позволяет устанавливать случаи злоупотребления правами налогоплательщика с использованием гибридных механизмов путём системного анализа экономического существа ряда операций, основной (или единственной) целью которых является достижение BEPS.

¹⁶⁴ См.: OECD (2015) P. 188–110, 163.

Использование инструментария общих антиуклонительных правил представляется удачным решением, но только в той мере, в коей право осуществлять «дообложение» доходов закреплено в национальных законодательствах соответствующих стран. В иных случаях «дообложение» приводит ко взиманию не установленного законодательством налога.

Положительно следует оценить и логику «от обратного», заложенную в пункты е) и f). В первом случае предполагается, что финансовый результат, возникающий для сторон операции, вызван гибридным несоответствием, возникающим в результате присутствия конкретной характеристики операции или группы операций. Во втором случае, напротив: если бы гибридный эффект не возникал, сделку бы так не сконструировали, поскольку без гибридного эффекта она изначально убыточна. Диспозиции этих двух пунктов влекут необходимость в экономическом анализе совокупности операций, приводящих к гибридным несоответствиям, в целях установления их уклонительной направленности. Установление объективных признаков, способных свидетельствовать об искусственном создании гибридной налоговой схемы, также призвано отсеять случаи, когда гибридное несоответствие возникает случайно и не обуславливает выбор структуры сделки.

Использование GAAR на вспомогательной основе в целях противодействия гибридным налоговым схемам могло бы стать удачным вариантом и для России: это оставляло бы возможность пресечения гибридных схем, которые по тем или иным причинам оставались бы вне зоны действия самих антигибридных правил. В то же время потребовалось бы одновременное внесение в GAAR «адаптирующих» законодательных поправок, открывающих возможность их использования для «дообложения» доходов от экономической операции при уменьшении совокупного размера налоговых баз её участников.

Также следует учитывать, что ведение экономической деятельности на территории нескольких государств часто предполагает многостадийность осуществляемых экономических операций, а также сопряжено с действиями по привлечению инвестиций и заёмных средств, по обеспечению исполнения обязательств и с иными действиями, осложняющими процесс основной деятельности. В результате

осложнения структуры деятельности могут меняться характер и сумма выплачиваемого дохода, а также временные параметры его выплаты, в результате чего выявление признаков гибридной налоговой схемы значительно затрудняется, особенно без высокого уровня международного сотрудничества налоговых органов. В этой связи перечень признаков гибридных налоговых схем должен быть открытым и совершенствоваться по мере развития правоприменительной практики.

Действие антигибридных правил по кругу лиц. Одним из ключевых является вопрос о степени ограниченности круга лиц, чьи права и обязанности должны затрагивать меры антигибридной направленности. Так, существует позиция, согласно которой применение подобных мер в отношении добросовестных лиц, которые не получили ни прямо, ни косвенно выгоды от снижения совокупного размера налоговых баз за счёт гибридного несоответствия, несправедливо.

В частности, Рабочей группой ОЭСР и G20 предложено распространять ряд антигибридных правил лишь на взаимозависимых лиц участников основной экономической операции, которые разделены на три условные группы — «аффилированных лиц», «контрольной группы» и «совместно действующих лиц»¹⁶⁵.

Под «аффилированными лицами» предложено понимать лиц, одно из которых участвует в другом в объёме доли 25%, либо в каждом из которых в указанной доле прямо или косвенно участвует третье лицо. Цель данного теста — установить достаточную степень взаимного влияния деятельности одного субъекта на деятельность другого, очертить широкую зону риска злоупотребления правом.

«Контрольную группу» предложено устанавливать по аналогичному признаку, но доля участия для этого теста должна увеличиваться с 25% до 50%. В качестве альтернативы может быть использован тест эффективного контроля одного субъекта над другим или подконтрольности обоим третьему лицу. Применение отдельных антигибридных правил только в отношении группы контроля, как правило, свидетельствует о более узком контуре области риска.

¹⁶⁵ См.: OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. P. 164.

В целях предотвращения ситуаций, когда субъекты избегают статуса аффилированного лица или члена контрольной группы, также предложено использовать критерий «совместно действующих лиц», т.е. взаимозависимых в силу особенностей сложившихся отношений, характеризующихся постоянной согласованностью действий при принятии решений. Данный тест наиболее применим к гибридным несоответствиям, возникающим на линии договорных правоотношений.

Представляется, что для России введение подобных ограничений было бы нецелесообразно. Во-первых, в российском налоговом законодательстве, хотя объём понятия «взаимозависимые лица» довольно широк (п.1, 2 ст.105.1 НК РФ), а перечень оснований для признания лиц взаимозависимыми является открытым в силу п.7 ст.105.1 НК РФ, выделять виды взаимозависимости не принято. Во-вторых, отсутствие взаимозависимости участников экономической операции (или её недоказанность) не повлияет на степень вредоносности самого явления — размывания налоговой базы участников международной экономической операции — против которого антигибридные правила следует нацелить в первую очередь.

В антигибридной рекомендации № 10.3 Рабочей группой ОЭСР/G20 дополнительно предложено установить оговорку о том, в отношении каких лиц антигибридные правила не подлежат применению¹⁶⁶:

[«Налогоплательщик не считается лицом, входящим в состав гибридной налоговой схемы, если ни налогоплательщик, ни иные лица той же контрольной группы не могли достоверно знать о гибридном несоответствии и не получили средств от налоговой выгоды, возникшей в результате гибридного несоответствия»].

Иными словами, признаётся допустимость гибридных несоответствий при одновременном наличии: 1) разумной неосведомлённости налогоплательщика и его «контрольной группы» о возникновении гибридного несоответствия и 2) не-

¹⁶⁶ Ibid. P.110–111.

получении ни налогоплательщиком, ни его «контрольной группой» налоговой выгоды от применения гибридных механизмов. При этом отмечается следующее¹⁶⁷:

[«Тест осведомлённости является объективным критерием, основанным на информации, доступной налогоплательщику, и не должен налагать на налогоплательщика обязательство проводить дополнительную проверку коммерческой сделки сверх того, что можно было бы ожидать от разумного и осмотрительного лица»].

Такая позиция ОЭСР и G20 также представляется несостоятельной.

Во-первых, не вполне ясно, каким образом рекомендовано применять критерий фактической разумной осведомлённости в контексте международных операций. В частности, формулировка «информация, доступная налогоплательщику» является довольно размытой и может различным образом толковаться налоговыми органами различных стран, что в любом случае влечёт возрастание налоговых рисков и налагает на налогоплательщика бремя доказывания соответствия его поведения стандарту должной осмотрительности. Кроме того, лицо может неожиданно попасть в «зону риска» в силу изменений национального законодательства или правоприменительной практики в стране контрагента или в силу применения широкого критерия «совместно действующих лиц», будучи фактически неосведомлённым о своём попадании в контур гибридной налоговой схемы.

Во-вторых, вопрос о неполучении налоговой выгоды налогоплательщиком и его «контрольной группой» может также разрешаться по-разному в зависимости от подхода государств к содержанию понятия «налоговая выгода». Хотя данный критерий явно нацелен на исключение транзитных звеньев многоступенчатых операций из-под действия антигибридных правил, налоговая выгода может частично формироваться и за счёт таких транзитных звеньев (например, в силу различий налоговых ставок по сопоставимым налогам).

¹⁶⁷ Ibid.

Наконец, стремление искоренить вредоносные для международного налогообложения проявления налоговой асимметрии едва ли сочетается с нормативными послаблениями, которые предлагается предоставлять отдельным налогоплательщикам. Это, как представляется, чревато лишь созданием дополнительных сложностей для налоговых органов, которые вместо автоматического применения антигибридных правил могут быть вынуждены по-прежнему затрачивать трудовой и временной ресурс на доказывание составов правонарушений.

В этой связи установление в Российской Федерации ограничений по кругу лиц, к которым следует применять антигибридные правила, нецелесообразно.

***Обеспечение определённости налогообложения*¹⁶⁸**. Важной задачей, возникающей при введении антигибридных норм в налоговые законодательства, является обеспечение их соответствия принципу определённости налогообложения.

В правовой литературе принцип определённости налогообложения принято характеризовать в первую очередь как одну из основных опорных точек защиты прав налогоплательщика, обеспечивающей *qua si* полную осведомлённость субъекта налогообложения о его налоговой обязанности. Налогоплательщик (или налоговый агент), осведомлённый обо всех параметрах своей налоговой обязанности, с одной стороны, получает возможность руководствоваться своими разумными налоговыми ожиданиями, с другой стороны, практически лишается возможности ссылаться на отсутствие субъективной стороны своего правонарушения в случае неисполнения своей обязанности уплатить налог.

Представляется, что принцип определённости налогообложения имеет также вторую составляющую, содержание которой касается в большей степени самого налогового суверена. Определённость налогообложения не может считаться достигнутой, когда самим государством в лице его уполномоченных органов при оценке регулирующего воздействия проекта принимаемого закона, подзаконного

¹⁶⁸ Данный раздел параграфа подготовлен на основе следующей статьи автора настоящей диссертации: Харин А. К. Антигибридные нормы налогового законодательства зарубежных стран и их соотношение с принципом определённости налогообложения // Вестник Московского университета. Серия 11. Право. – 2023. № 4. – С. 53–68.

акта или заключаемого международного договора не учтены и не исключены варианты применения такого акта в противоречии с содержанием заложенной в него воли регулирующего субъекта. Данный аспект принципа определённости налогообложения является показателем подконтрольности издаваемых норм самому налоговому суверену, т.е. его способности реализовать налоговый суверенитет.

Таким образом, определённость налогообложения должна быть обеспечена как для налогоплательщиков, так и для самих государственных органов. Мерилами определённости, как справедливо отмечает А.В. Демин, выступают сбалансированные друг с другом императивы *ясности, общедоступности, полноты и согласованности норм, разумного сочетания абстрактного и конкретного*¹⁶⁹.

В России принцип определённости налогообложения, закреплённый в п.6 ст.3 НК РФ, признаётся одним из основных начал налогового законодательства, а его легальное значение включает в себе два основных компонента: определённость всех элементов налогообложения (за исключением налогов разового характера) и определённость формулировок налогового законодательства для налогоплательщиков. Иными словами, он сфокусирован, в первую очередь, на преодолении лишь фактора неполноты и неясности законодательной техники как одного из факторов неопределённости налогообложения, который единственным не является. Так, ОЭСР и Международный валютный фонд среди факторов, влекущих неопределённость налогообложения, справедливо выделяют: 1) неясность законодательной техники и направлений политики 2) неопределённость управления и реализации направлений политики, 3) неопределённость механизмов разрешения споров, 4) неопределённость в результате изменений способов ведения предпринимательской деятельности и применения новых технологий, 5) неопределённость в результате действий самого налогоплательщика, 6) неопределённость коллизионного и межотраслевого правоприменения¹⁷⁰.

¹⁶⁹ См.: Дёмин А.В. Принцип определённости налогообложения: Монография – М: Статут. 2015. – С. 23–27.

¹⁷⁰ См.: OECD (2017c) Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers. OECD Publishing. Paris. P. 16–24.

Усматриваются следующие меры, способные придать антигибридным правилам оптимальный уровень правовой определённости.

В первую очередь, следует избегать излишней детализированности и громоздкости антигибридных норм. Хотя, на первый взгляд, высокая конкретика регулирования снимает ряд вопросов нормативного толкования, неопределённость налогообложения всё равно возникает на мелкомасштабном уровне, а её выявление и устранение становится более трудным. В частности, излишняя детализированность британских антигибридных норм привела к образованию многочисленных законодательных пробелов, приводивших к «неожиданным правоприменительным последствиям»¹⁷¹, которые пришлось устранять принятием соответствующих законодательных поправок Финансовыми актами¹⁷² 2018, 2021 и 2022 годов, а также к необходимости перечисления HMRC запрещённых для применения гибридных механизмов и издания многочисленных разъяснений антигибридных норм, особенно касающихся гибридных финансовых инструментов¹⁷³.

Далее, синтаксическая конструкция антигибридных норм должна отражать общую цель антигибридного регулирования, в противоречии с которой применение норм налогового законодательства РФ недопустимо. Введение целевой нормы позволило бы обеспечить большую степень правовой определённости для налоговых органов, а также стать целевым ориентиром для дальнейшей законодательной работы по вопросу противодействия гибридным схемам.

Сами вводимые нормы должны минимальным образом зависеть от содержания иностранного законодательства и правовой квалификации за пределами территории Российской Федерации: система антигибридных норм должна быть

¹⁷¹ См.: O'Gara P., Fox C., Wilson J.A.D. UK Consults on Changes to Hybrid-Mismatch Rules to Address Disproportionate Outcomes. URL: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=376e6889-c9df-442c-aba3-2dad654c70b1> (дата обращения: 24.04.2024).

¹⁷² См.: UK Finance Act 2018. URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2018/3/contents/enacted/data.htm> (дата обращения: 24.04.2024) ; UK Finance Act 2021. URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2021/26/contents/enacted> (дата обращения: 24.04.2024) ; UK Finance Act 2022. URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2022/3/enacted> (дата обращения: 24.04.2024).

¹⁷³ См.: UK HMRC Corporate Finance Manuals. Loan relationships: Hybrid Capital Instruments (2016-2024). CFM37800. URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-finance-manual/cfm37800> (дата обращения: 24.04.2024).

устойчива к ложности информации от зарубежных источников или к её отсутствию как к факторам, влекущим неопределённость налогообложения.

Наконец, в плоскости налогового администрирования антигибридные нормы следует сопровождать мониторингом их регулирующего воздействия, который позволит своевременно выявлять целесообразность введения законодательных поправок, предупреждать устаревание антигибридных норм на фоне развития правовой системы и изменений экономической действительности.

С учётом вышеизложенного, при разработке проекта антигибридных правил для Российской Федерации следует исходить из следующего.

Во-первых, в условиях политического и экономического противостояния с недружественными странами обеспечение налоговой нейтральности перемещения капитала часто не только перестаёт играть роль для Российской Федерации, но и, замедляет процесс укрепления экономического суверенитета, являющегося приоритетной целью государственной политики России в сфере экономической безопасности¹⁷⁴. Обеспечение фактической политико-правовой субъектности и суверенности государства во внешних и внутренних делах, по справедливым замечаниям О.Ю. Кокуриной, является приоритетной проблемой и целевым ориентиром, выдвигаемым обществом перед государством¹⁷⁵. В этой связи антигибридные нормы должны не только предотвращать размывание налоговой базы, но и служить средством ограничения импорта капитала из зарубежных стран, когда это препятствует суверенизации экономики России.

Во-вторых, работоспособность антигибридных правил в России возможна лишь в случае их независимости от получения информации от финансовых органов зарубежных стран, многие из которых не участвуют в обмене финансовой информацией с Россией или фактически его саботируют. Конструкция антигибридных правил должна обеспечивать их автоматическое применение, требовать

¹⁷⁴ См.: Пп.1 п.14 Стратегии экономической безопасности Российской Федерации до 2030 года (утв. Указом Президента РФ от 13.05.2017 № 208 «О Стратегии экономической безопасности Российской Федерации на период до 2030 года»). URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/41921> (дата обращения: 04.02.2025).

¹⁷⁵ См.: Кокурина О.Ю. Структура факторов государственности и суверенитет в свете системно-органического подхода // Вестник Московского университета. Серия 12. Полит. науки. – 2022. – № 4. – С. 7–20.

минимальный уровень административных затрат налоговых органов, а алгоритм подтверждения отсутствия гибридного несоответствия должен быть установлен предельно ясно для налогоплательщиков, не быть затратным для них.

В-третьих, антигибридные правила целесообразно использовать лишь в качестве «первой линии защиты» от гибридных налоговых схем. При этом часть из них может быть создана на базе существующих специальных антиуклонительных правил (например, путём дополнения концепции фактического права на доход). Роль «второй линии защиты» целесообразно возложить на общие антиуклонительные правила, обеспечив внесение в них изменений о недопустимости уменьшения совокупного размера налоговых баз контрагентов в результате совершения операции. С точки зрения законодательной техники, введение поправок следует проводить точно, путём минимального воздействия на законодательство.

Далее требуется установить, риски использования каких именно гибридных налоговых схем сохраняются для Российской Федерации, и предложить средства противодействия таким гибридным налоговым схемам.

2.2. Противодействие гибридным схемам, приводящим к вычету с невключением дохода в налоговую базу¹⁷⁶

Общая характеристика. Для создания гибридных схем с эффектом вычета с невключением в налоговую базу (*Deduction/Non-inclusion outcome*) могут использоваться несогласованности налоговых систем в вопросе наделения лиц или иных корпоративных структур общей или специальной налоговой правосубъектностью, в вопросе возникновения дохода как объекта налогообложения или в вопросе квалификации дохода как объекта налогообложения, если такие несогласованности не разрешаются при помощи применимых СИДН. За счёт встраивания гибридных элементов в структуру правоотношений и проведения операции в определённой направленности образуется простой или комбинированный ги-

¹⁷⁶ Данный параграф подготовлен на основе следующей статьи автора настоящей диссертации:

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.

бридный эффект, уменьшающий совокупный размер налоговых баз сторон экономической операции, перераспределяющих в рамках неё экономическое благо.

Эффект вычета возникает со стороны плательщика и заключается в уменьшении налоговой базы на сумму расхода от передачи блага. Как правило, расход должен быть документально подтверждён и экономически оправдан с точки зрения связи с экономической деятельностью лица, а вид расхода не должен относиться к невычитаемым. Если расход относится страной резидентства плательщика к нормируемым, гибридный эффект возникает лишь частично.

При этом эффект вычета формируют лишь расходы, понесённые в связи с выплатой доходов, на налогообложение которых страна источника не претендует или претендует в ограниченном объёме (т.е. с доходов с преобладающей персональной налоговой привязкой), поскольку совпадение страны, предоставляющей вычет и страны, осуществляющей налогообложение, в одном лице исключает конфликт правового регулирования. В этой связи важно, как страна плательщика квалифицирует доход, выплаченный её резидентом.

Так, СИДН, построенные по модели, предложенной в *Типовой (модельной) конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения доходов и капитала* (далее – МК ОЭСР)¹⁷⁷, допускают налогообложение у источника выплаты: 1) доходов от недвижимости или её отчуждения, капитал, представленный ею, или его прирост (ст.6, 13, 22 МК ОЭСР); 2) доходов, полученных через постоянное представительство, за некоторыми исключениями (ст.7, 13, 22 МК ОЭСР); 3) вознаграждений директорам предприятий-резидентов, наёмным работникам-нерезидентам или наёмным работникам речных, морских или воздушных судов, артистам и спортсменам (ст.15, 16, 17 МК ОЭСР); 4) вознаграждений и пенсий, связанных с государственной службой в государстве плательщика (ст.19 МК ОЭСР). В указанных случаях приоритет экономической налоговой привязки объясняется основной ролью территории государства-источника в создании экономи-

¹⁷⁷ См.: OECD (2017b), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en (дата обращения: 20.04.2024).

ческих предпосылок для возникновения объекта налогообложения. Налог у источника выступает особой формой платы государству за извлечение дохода от использования ресурсов, наличие и сохранность которых обеспечивается им.

Дивиденды и проценты (ст.10, 11 МК ОЭСР) подлежат ограниченному¹⁷⁸ налогообложению у источника, поскольку признаётся важная, но не преобладающая роль инвестиционного и заёмного капитала в обеспечении источника выплаты финансовыми ресурсами, необходимыми для его деятельности.

Оставшиеся виды дохода подлежат обложению только в стране резидентства получателя и не подлежат налогообложению в стране источника.

СИДН, составленные на основе *Типовой (модельной) конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами*¹⁷⁹ (далее — МК ООН), отличаются тем, что предполагают налогообложение у источника также ещё одного пассивного дохода — роялти, к которым отнесены в т.ч. доходы от платежей за право использования коммерческого, промышленного или научного оборудования (в МК ОЭСР они отнесены к доходам от аренды). Кроме того, ч.3 ст.21 МК ООН также позволяет облагать прочие доходы налогом у источника выплаты.

В гибридных механизмах, возникающих за счёт конфликта квалификации дохода, важно также, насколько вышеуказанные доходы, образующие вычитаемые виды расходов, склонны к конфликтам правовой квалификации в условиях конкретных СИДН. На степень такой склонности влияет как уровень правовой определённости налогообложения, так и ряд иных факторов, способствующих сокрытию действительной правовой природы дохода (в частности, отсутствие или неоднозначный характер встречного предоставления при выплате дохода, низкая контролируемость договорных или корпоративных процедур, влияющих на воз-

¹⁷⁸ Налогообложению у источника подлежит не более 10% общей суммы процентов и не более 15% общей суммы дивидендов (не более 5% — при инвестировании в размере более 25% капитала).

¹⁷⁹ См.: Типовая конвенция Организации Объединенных Наций 2021 года об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами с комментарием к ней. URL: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf (дата обращения: 01.05.2024).

никновение или квалификацию дохода и т.д.). В этой связи представляется, что наибольшего внимания с точки зрения подверженности конфликтам правовой квалификации заслуживают расходы по выплате таких доходов, как проценты, роялти, доходы от предпринимательской деятельности или прочие доходы.

Эффект невключения в налоговую базу получателя экономического блага способен наступать в связи с тем, что страна его местонахождения: 1) не признаёт за получателем дохода налоговой правосубъектности; 2) не признаёт переход экономического блага объектом налогообложения; 3) предоставляет получателю дохода определённой категории налоговую льготу, выраженную в праве не включать доход в налоговую базу; 4) полностью или частично освобождает полученный доход от налогообложения (в т.ч. посредством пониженной налоговой ставки, установление которой направлено на освобождение дохода от налогообложения); 5) признаёт объект налогообложения в более позднем налоговом периоде; 6) устанавливает иные особенности налогообложения, уменьшающие совокупный размер налоговых баз плательщика и получателя дохода (экономического блага).

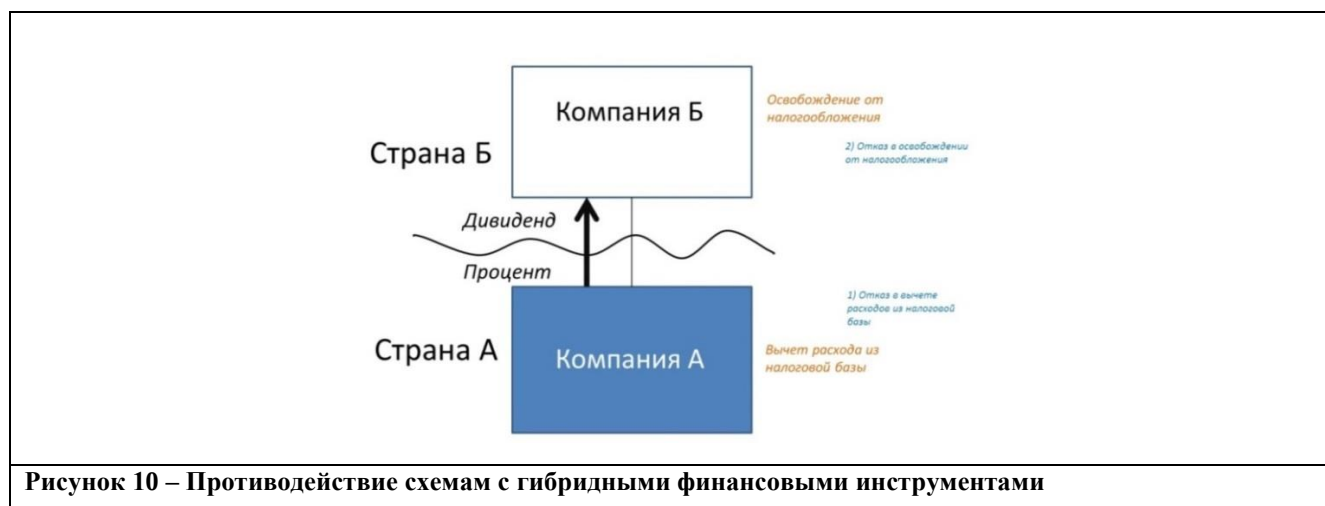
С точки зрения полноты эффект невключения в налоговую базу бывает также полным и частичным, способен наступать при обоих способах устранения двойного налогообложения, предусмотренных СИДН, как при зачёте, так и при полном освобождении налога в стране получателя дохода. Полное невключение в налоговую базу, при этом, имеет место при нулевом налогообложении получателя дохода, а частичное — в том случае, когда фактический уровень подоходного налогообложения ниже уровня, который имел бы место при отсутствии налоговой асимметрии.

Доход в стране резидентства его получателя должен быть также отнесён к видам, облагаемым по правилам СИДН полностью или в основном в стране резидентства, поскольку только в этом случае эффект невключения в налоговую базу способен стать значительным.

Рассмотрим средства противодействия таким схемам и определим риски их возникновения для Российской Федерации (см. Приложение №1).

Противодействие схемам с гибридными юридическими актами. Схемы с гибридными юридическими актами используются для получения налоговой выгоды за счёт разницы в определении государствами юридически значимых свойств объекта налогообложения, в т.ч. в виде дохода (расхода), в налоговом периоде получения дохода и несения расхода, в факте перехода титула правообладателя. Хотя спектр гибридных юридических актов довольно разнообразен, наиболее классическим их примером являются гибридные финансовые инструменты и цифровые финансовые активы, доходы по которым часто не выплачиваются без встречного предоставления, обладают сложной или неопределённой правовой природой и, как следствие, наиболее склонны к конфликтам квалификации.

В примере, приведённом на Рисунке 10, Компанией А осуществляется выплата по финансовому инструменту, получателем которой является Компания Б (в позиции Компании Б может также находиться физическое лицо). В Стране А инструмент квалифицируется как облигация (или иное долговое обязательство), а в Стране Б – как акция (или иной инвестиционный инструмент).



В результате, Компания А вычитает из налоговой базы сумму расхода на выплату процента заимодавцу, а Компания Б учитывает полученный доход в своей базе, но уже в виде дивиденда, и одновременно использует пониженную налоговую ставку для дивидендов, предусмотренную в налоговых законодательствах многих стран как средство устранения их экономического двойного налогообложения. Если согласно СИДН Страны А и Страны Б дивиденды не подлежат налогообложению в стране источника или облагаются у источника в ограниченном

объёме, налог, полученный Страной Б, оказывается меньше налога, недополученного Страной А, и для обоих контрагентов в целом налог приобретает отрицательную величину.

Подобные ситуации свойственны ряду правопорядков, где долговое обязательство тесно связано с инвестированием. В Германии¹⁸⁰, например, существует институт займов с участием в прибыли, которые в качестве встречного предоставления дают возможность получить имущество из ликвидационного баланса. В Великобритании¹⁸¹ также существуют институты, обладающие потенциальной гибриднойностью, например, уплачиваемые проценты сверх прибыли, проценты по облигациям с участием в прибыли, конвертируемые ноты и другие.

Оценка приемлемости такого явления для налогообложения в науке неоднозначна. Ряд исследователей (в частности, А. Ауэрбах, Д. Розенблум, Т. Гринуэй, А. Крамаль) считают смешение правовой природы пассивных доходов приемлемым явлением, а противодействие такому смешению — нецелесообразным ввиду высокой экономической востребованности гибридных финансовых инструментов, их организационной простоты и административной затратности борьбы с ними¹⁸². Другие исследователи (в частности, Ави-Йонах Р.С., Дель'Анезе Л., Ринг Д.), напротив, поддерживают такое противодействие, объясняя это тем, что использование гибридных финансовых инструментов носит преимущественно фискальную мотивацию, систематично снижает собираемость налогов и даёт зарубежным инвесторам фискальные преимущества перед национальными инвесторами¹⁸³. Вторая точка зрения представляется более обоснованной, т.к. недополучение налогов целым государством не может оправдываться удобством гибридных финансовых

¹⁸⁰ См.: Ст. 8(3) Закона Германии о налоге на прибыль корпораций (Körperschaftsteuergesetz). URL: https://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/ (дата обращения: 20.03.2023).

¹⁸¹ См.: Harris P., Oliver D. International Commercial Tax. Cambridge University Press. 2010. P. 248.

¹⁸² См.: Auerbach A.J. Should Interest Deductions be Limited? // *Uneasy Compromise: Problems of a Hybrid Income – Consumption Tax*. Washington : The Brookings Institution, 1988. 456 p.; Rosenbloom D. International Tax Arbitrage and the International Tax System // *Tax Law Review*. 2000. Volume 53. P. 145; Greenaway T. International Tax Arbitrage: A Frozen Debate Thaws // *Tax Notes International*. 2010. № 4. Vol. 57. P. 399 ; Krahmal A. International Hybrid Instruments: Jurisdiction Dependent Characterization // *Houston Business and Tax Law Journal* & 2005. Vol.5. P. 127.

¹⁸³ См.: Avi-Yonah R.S. Tax Competition, Tax Arbitrage and the International Tax Regime // *Bulletin for International Taxation*. 2007. № 4. Vol. 61. P. 130 ; Dell'Anese L. Tax Arbitrage and the Changing Structure of International Tax Law. Milan : EGEA, 2006. P. 90, 110 ; Ring D. One Nation among Many: Policy Implications of Cross-Border Tax Arbitrage // *Boston College Law Review*. 2002. Vol. 44. P. 79.

инструментов для узкой группы лиц, особенно когда в законодательстве явление налоговой асимметрии не учтено изначально.

Рабочей группой ОЭСР/G20 для противодействия схемам с гибридными юридическими актами предложено¹⁸⁴, в первую очередь, запрещать вычет суммы соответствующего расхода из налоговой базы плательщика (*основное правило нейтрализации*), за исключением случаев, когда: 1) доход подлежит включению в налоговую базу в течение разумного периода времени¹⁸⁵ после вычета суммы платежа из налоговой базы плательщика, 2) вычет предусмотрен в стране плательщика в качестве меры стимулирования инвестиционной деятельности, 3) вычет направлен на смягчение эффекта двойного налогообложения (D/DI-эффекта). В случае неприменения страной источника дохода данного основного правила нейтрализации, доначисления вправе произвести страна резидентства получателя дохода (*субсидиарное правило нейтрализации*). Рабочей группой рекомендовано также в превентивном порядке исключить все формы пониженного налогообложения дивидендов, вычитаемых в стране плательщика, а также ограничить возможность задвоения зачёта иностранного налога при гибридной передаче актива.

Таким образом, при вышеуказанном подходе приоритет на сохранение налоговой выгоды остаётся за инвестором, получающим доход, однако фактически устанавливается солидарная ответственность обеих сторон за сохранение совокупного размера налоговых баз при трансграничном движении капитала.

Российская налоговая система также уязвима к схемам с гибридными юридическими актами. Российские резиденты-организации могут находиться в позиции как Компании А, так и Компании Б. В первом случае российский резидент получает возможность вычета полного объёма расходов из налоговой базы по налогу на прибыль организаций, при условии подтверждения их экономической оправданности и документальной подтверждённости (ст.252 НК РФ), а также при

¹⁸⁴ См.: OECD (2015). P. 23–47.

¹⁸⁵ *Reasonable period of time* – оценочный стандарт добросовестности, определяемый в каждом случае индивидуально, исходя из рыночности условий и размера займа, структуры взаимоотношений, деловой необходимости, обычаев делового оборота и других факторов, сопровождающих осуществление деятельности. В ряде случаев он определяется нормативно: например, в странах ЕС составляет 12 месяцев (ATAD, Art.2, P. 9).

соблюдении предела вычитаемых процентов по правилам «тонкой капитализации» (п.4-5 ст.269 НК РФ), вне зависимости от налогообложения корреспондирующего дохода за рубежом. Во втором случае на полученный организацией – налоговым резидентом РФ доход от нерезидента, квалифицируемый в России как «дивиденд» (в случаях, предусмотренных п.3 ст.284 НК РФ), или как «доход по ЦФА, равный сумме дивидендов» (п.4.5 ст.284 НК РФ), распространяются пониженные налоговые ставки, установленные для устранения экономического двойного налогообложения дивидендов, в то время как в стране резидентства плательщика доход может быть квалифицирован иным образом и принят плательщиком к вычету.

Для российских резидентов-физических лиц гибридный эффект в позиции плательщика не образуется ввиду изначального отсутствия возможности для принятия к вычету из налоговой базы НДФЛ расходов по выплате пассивных доходов. При нахождении же такого физического лица в позиции получателя дохода конфликт квалификации едва ли способен повлиять на налогообложение, т.к. для видов доходов, склонных к такому конфликту, не предусмотрены пониженные налоговые ставки (ст.224 НК РФ) или освобождения от НДФЛ (ст.217 НК РФ).

На фоне процесса суверенизации российской экономики целесообразно не заимствовать «двойное правило нейтрализации» у стран ОЭСР, а внести минимальные необходимые поправки, устраняющие в ст.252 и 284 НК РФ вышеизложенные факторы риска применения схем с гибридными юридическими актами.

Противодействие схемам с игнорируемым платежом. Отличительной чертой таких схем является то, что для лица, к которому переходит экономическое благо, объект налогообложения не возникает в принципе.

В примере на Рисунке 11 Компания Б (резидент Страны Б) осуществляет выплату дохода вычитаемого вида (например, процента) в пользу материнской Компании А (резидента Страны А). Компания Б является, при этом, классической гибридной организацией, обладая правосубъектностью по законодательству Страны Б, но не обладая ей с точки зрения законодательства Страны А. Итогом такой операции становится вычет соответствующей суммы из налоговой базы

Компании Б, в то время как для Компании А переход экономического блага считается внутрикорпоративным и не образует доход как объект налогообложения.



Рисунок 11 – Противодействие схемам с игнорируемыми платежами

В структуре схемы в ряде случаев может также присутствовать Компания В: находясь в одной консолидированной группе налогоплательщиков (или применяя иной режим группового налогообложения) с Компанией Б, она может использовать её в качестве транзитного звена для выплаты дохода в пользу Компании А, а также относить расходы на налоговую базу консолидированной группы налогоплательщиков в целом. Существуют также варианты достижения эффекта игнорируемого платежа за счёт гибридного постоянного представительства. В позиции Компаний А и Компании Б могут быть только организации.

Рекомендованный Рабочей группой ОЭСР/G20 правовой приём противодействия такой схеме аналогичен: по *основному правилу нейтрализации* гибридного эффекта Компании Б должно быть отказано в вычете, по *субсидиарному* — налог должен быть доначислен Компании А.

Для Страны Б состав правоотношений с её резидентом (Компанией Б) является классическим, т.к. все задействованные лица классифицируются как правосубъектные, а доход не является нетипичным. Основание полагать, что размывание налоговой базы имеет место и в вычете расходов по основному правилу нейтрализации гибридного эффекта должно быть отказано, появляется у Страны Б лишь в случае поступления такой информации от налоговых органов Страны А.

В свою очередь, Страна А при применении субсидиарного правила нейтрализации сталкивается с проблемой правового обоснования дообложения: невключение в налоговую базу происходит в силу положительной нормы об установлении налогового изъятия, действие которого нельзя исключить оговоркой. Налоговая обязанность для Компании А изначально является неустановленной в отношении экономических благ, получаемых от своих ПП или КИК, правосубъектных для целей налогообложения (они не признаются доходом).

С одной стороны, налоговая обязанность для Компании А может быть установлена путём введения налога на доходы от филиалов (*branch remittance tax*), действующего, например, в американской и германской налоговых системах и практически уравнивающего налогообложение филиалов и КИК.

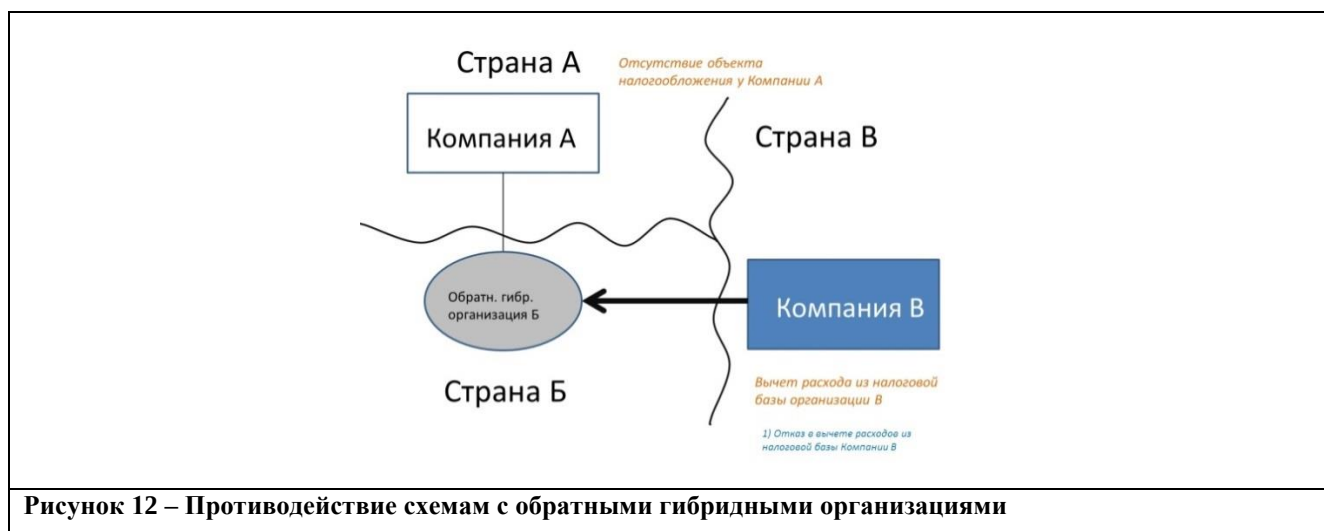
В то же время риски использования российских резидентов в позиции Компании А отсутствуют, т.к. в роли классических гибридных организаций могут выступать только зарубежные филиалы российских резидентов, образующие гибридное ПП. Действующие правила ст.7 НК РФ изначально позволяют рассматривать такие ПП в качестве кондуитных лиц, а доходы — как полученные от иностранного резидента (в позиции Компании В) напрямую.

В позиции же Страны Б России следует использовать специальные ограничения на вычет расходов по выплате доходов в пользу нерезидента (Компании А).

Противодействие схемам с использованием обратных гибридных организаций. Гибридный эффект в данной схеме основан на том, что при переходе экономического блага в пользу обратной гибридной организации двумя странами по-разному разрешается вопрос о том, кто является субъектом налогообложения.

В примере на Рисунке 12 обратная гибридная организация Б (Компания Б), инкорпорированная в Стране Б и подконтрольная Компании А (резиденту Страны А), получает от Компании В (резидента Страны В) доход, выплата которого образует расход, вычитаемый в Стране В. С точки зрения законодательства Страны А, Компания Б является полностью правосубъектной организацией и самостоятельно исполняет налоговые обязательства по налогам подоходного типа, поэтому доход не включается в базу Компании А. По законодательству Страны Б, напротив,

Компания Б определяется как фискально-прозрачная, а надлежащим налогоплательщиком является Компания А. В результате полученный доход не облагается ни в стране А, ни в Стране Б.



Что касается Компании В, то для неё сохраняется возможность принять выплаченную сумму к вычету из налоговой базы в качестве расхода. При этом для достижения гибридного эффекта законодательство страны резидентства Компании В должно позволять также определять именно Компанию А как получателя дохода: если как получатель дохода будет определена Компания Б, невозможно будет представить сертификат налогового резидентства Компании Б в подтверждение применимости СИДН между Странах Б и В, и Компания В удержит налог у источника.

Аналогичный эффект может быть также достигнут, если в позиции Компании А находится физическое лицо, если Компания В является резидентом Страны Б, либо если Компания Б является обратным гибридным филиалом.

Особая вредоносность данных схем заключается в том, что связка Компании А и Компании Б позволяет им получать необлагаемый доход в неограниченном объёме, используя Компанию Б в качестве «центра необлагаемой прибыли», играя на законодательной асимметрии в определении субъекта налогообложения. При этом страны, вводящие нормы национального законодательства, позволяющие присваивать лицам, инкорпорированным на их территории, статус фискально-прозрачных организаций, проявляют в своей политике признаки недобросо-

вестной налоговой конкуренции, расщепляя юридический состав налога, как на своей территории, так и в стране резидентства инвестора. Кроме того, доход, поступающий Компании Б, может выпадать из поля зрения публичных органов вообще, в результате чего создаётся возможность использования обратных гибридных организаций для вывода денежных средств в «тень» и нанесения ущерба не только финансовой системе, но и безопасности государства.

В то же время эффект подобных схем основан не только на использовании фискально-прозрачных структур, но также на отсутствии или несовершенстве правил КИК в государствах, находящихся в позиции Страны А, поскольку их применение позволяет облагать налогом прибыль КИК (Компании Б) в Стране А. Данный фактор верно подмечается и Рабочей группой ОЭСР/G20, рекомендующей единообразно развивать правила КИК во избежание подобных схем, а также производить в стране резидентства дообложение доходов (прибыли), подвергшихся недостаточному налогообложению в стране местонахождения филиала¹⁸⁶.

Основное правило нейтрализации гибридного эффекта, предложенное Рабочей группой ОЭСР/G20, разумно предписывает Стране В отказывать организации в позиции Компании В в вычете расхода из налоговой базы, что играет роль своеобразной «санкции» за вступление в правоотношения с заведомо неправосубъектным для целей налогообложения лицом. *Субсидиарное правило нейтрализации* при этом отсутствует. Также предлагается ограничивать фискальную прозрачность организаций, находящихся в позиции Компании Б, для иностранных инвесторов, что представляется утопичным, поскольку государства, вводящие фискально-прозрачные институты, в действительности не заинтересованы во взимании налогов с них: напротив, целесообразно для определения применимых в каждом конкретном случае СИДН использовать концепцию бенефициарного собственника, применяя к обратным гибридным организациям «сквозной подход»¹⁸⁷.

¹⁸⁶ См.: OECD (2015) P.49, 63 ; OECD (2017) Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris. P. 23

¹⁸⁷ См.: OECD (2015) Ibid.

Следует сказать, что правила КИК, действующие в России, вполне позволяют устранять эффект невключения в налоговую базу, возникающий у российских резидентов, находящихся в позиции Компании А: прибыль Компании Б в таком случае включается в базу налога на прибыль организаций (для физических лиц — в базу НДФЛ), не попадая под освобождение в связи с недостижением минимального уровня эффективной налоговой ставки (пп.3 п.1 ст.25-13.1 НК РФ).

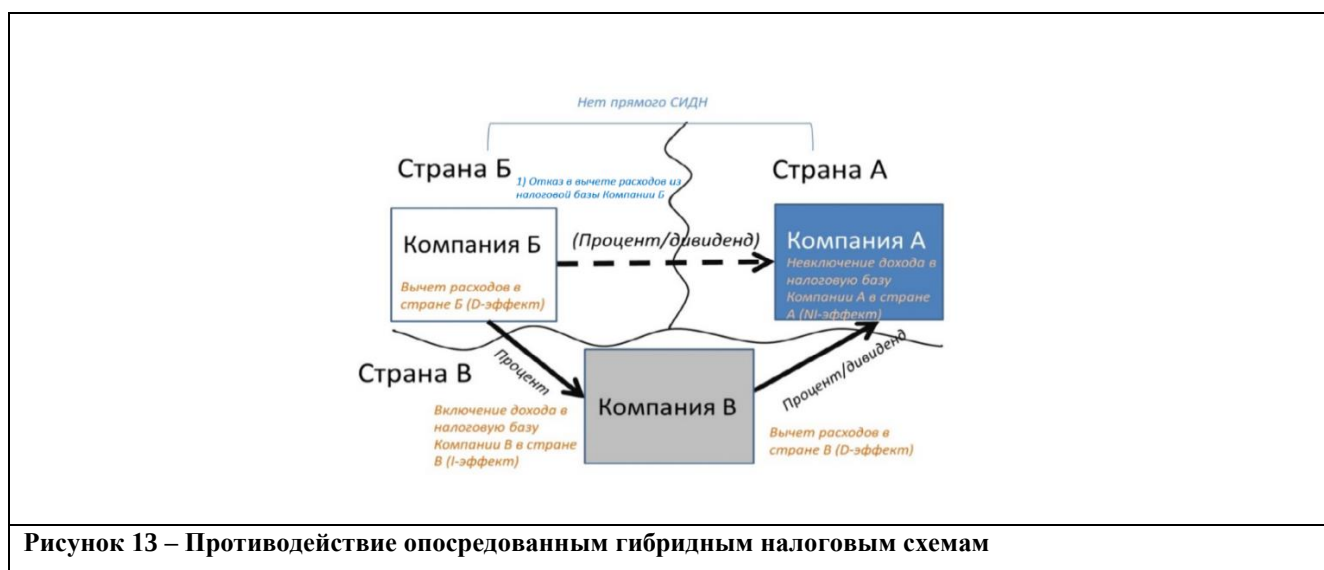
В позиции Компании Б российские компании также едва ли могут находиться, поскольку в российском налоговом законодательстве общая налоговая правосубъектность по умолчанию следует за гражданской в силу п.2 ст.11 НК РФ. Несмотря на особенности налогообложения адвокатских образований (п.1 ст.226 НК РФ) и казённых учреждений (пп.33.1 п.1 ст.251 НК РФ), образующие их внешнее сходство с фискально-прозрачными лицами, свойства обратных гибридных организаций они не приобретают. В то же время в позиции Компании Б способны находиться российские ЗПИФ, не являющиеся организациями, но создающие угрозу отложенного налогообложения, которая может быть устранена путём установления максимального временного промежутка между вычетом из налоговой базы понесённого расхода и признанием корреспондирующего дохода.

Российские налоговые резиденты могут быть задействованы в рассматриваемых схемах только в позиции Компании В: в данном случае эффект излишнего вычета следует устранять также путём введения ограничений на вычет сумм платежей в пользу нерезидентов, применяя при этом к обратной гибридной организации «сквозной подход», что требует изменения правил вычета расходов, установленных в ст.252 НК РФ, а также внесения изменения ст.7 НК РФ.

Противодействие опосредованным гибридным схемам. Опосредованные гибридные налоговые схемы (*imported mismatch arrangements*) следует выделять не в качестве отдельного вида гибридных схем, а в качестве способа достижения эффекта вычета с невключением в налоговую базу между резидентами двух стран заключающегося в проведении операций через посредников (транзитные лица) в третьих странах, когда при проведении операции напрямую гибридное несоответствие не возникает. В таких случаях имеет место *косвенный D/NI-эффект*.

В качестве транзитного лица, как правило, выступает участник налоговых правоотношений, являющийся резидентом третьей страны, имеющей действующие СИДН со странами резидентства начального и конечного контрагентов, либо других транзитных лиц. Основной функцией транзитного лица (или цепочки транзитных лиц) является многоступенчатое «отзеркаливание» совершаемых операций, в совокупности приводящих к вычету с невключением в налоговую базу.

Так, в примере на Рисунке 13 Компания Б (резидент Страны Б) осуществляет выплату дохода в пользу Компании А (резидента Страны А) по гибридному финансовому инструменту, который в Стране Б квалифицируется как долговой, а в Стране А — как долевым. Страны А и Б не имеют действующего СИДН, в силу чего выплата дохода напрямую приводила бы ко взиманию налога как в Стране Б, так и в Стране А (т.е. к двойному налогообложению).



В целях снижения налоговой нагрузки выплата дохода Компанией Б осуществляется опосредованно через Компанию В, являющуюся резидентом Страны В, которая имеет действующие СИДН со Странами А и Б: Компания В технически выплачивает проценты (для Страны А — дивидендов) по гибридному финансовому инструменту, получая при этом от Компании Б финансирование в форме процентов по зеркальной сделке долгового характера в аналогичной сумме. В результате применения норм об устранении двойного налогообложения СИДН, заключённых Страной В со Странами А и Б и содержащих условие о нулевом нало-

гообложении процентов у источника выплаты, Компания Б получает возможность вычета сумм процентов, выплаченных в пользу Компании В, а Компания А получает выгоду от пониженного налогообложения дивидендов, получаемых по гибричному финансовому инструменту. Финансовый результат Компании В по результатам двух зеркальных сделок в аналогичной сумме является нулевым, не увеличивая тем самым налогооблагаемую прибыль.

В качестве *основного правила нейтрализации* таких схем Рабочая группа ОЭСР/G20 предписывает лицам, находящимся в позиции Компании Б, отказываться в вычете суммы понесённого расхода из налоговой базы, если дальнейшее перераспределения дохода его непосредственным получателем (т.е. Компанией В) даёт ему возможность получения вычета в составе гибридного эффекта (как D/NI-эффекта, так и DD-эффекта). *Субсидиарное правило нейтрализации* отсутствует. Иными словами, выявив, что гибридный эффект может возникнуть формально между резидентами Стран А и В, Страна Б вправе отказать своему резиденту в вычете, если он является первоначальным источником выплаты¹⁸⁸.

Хотя применение правила и предлагается ограничивать по кругу лиц пределами «контрольной группы», для налогоплательщика при таком подходе возникают риски налоговых доначислений в связи с налоговой асимметрией у контрагентов дальних звеньев. Представляется, что данные риски крайне непропорциональны, поскольку при размытости ряда критериев взаимозависимости и при отсутствии доступа к информации о правоотношениях иных взаимозависимых лиц установить факт гибридного несоответствия, при котором право на вычет утрачивается, далеко не всегда невозможно. Если же право на такой вычет изначально обусловить доказанностью отсутствия гибридного несоответствия, определённая налоговая нагрузка для лица в позиции Компании Б будет сохранена.

Борьба с опосредованными гибридными схемами приобретает особое значение для российской налоговой системы, т.к. при использовании транзитных лиц для проведения операций возобновляется возможность достижения гибридного

¹⁸⁸ См.: OECD (2015) P. 83.

эффекта даже с резидентами стран, с которыми не действуют СИДН. Это также обуславливает в целом сохранение актуальности проблемы гибридных механизмов для Российской Федерации даже в условиях денонсации или приостановления действия СИДН с существенным количеством стран.

Следует также учитывать, что структурирование операций через опосредующие звенья значительно затрудняет выявление факта применения гибридной налоговой схемы в силу проблематичности получения от зарубежных контролирующих органов информации о структуре экономической операции (в т.ч. о её транзитных звеньях), о взаимозависимости участников схемы. Выявление таких схем затруднено и ввиду того, что транзитные лица 1) могут использоваться в любом количестве; 2) не всегда выполняют исключительно техническую функцию и могут вести активную деятельность, принимая на себя деловые риски; 3) по результатам совокупности операций могут получать не только нулевой, но и положительный (отрицательный) финансовый результат, формирующий налогооблагаемую прибыль; 4) имеют возможность «отзеркаливать» спорные операции в раздробленном или составном виде, в рамках нескольких различных сделок, совершаемых в различное время. По тем же причинам применение «сквозного подхода» против опосредованных гибридных схем практически бесполезно.

Данные факторы подтверждают необходимость совершенствования концепции фактического права на доход в российском налоговом законодательстве, а также во внедрении антигибридных положений GAAR, расширяющих возможности противодействия опосредованным гибридным схемам.

2.3. Противодействие гибридным схемам, приводящим к двойному вычету¹⁸⁹

Общая характеристика. Гибридные схемы с эффектом двойного вычета (*Double deduction outcome*) основаны на использовании несочетаемости законодательств в вопросе наделения лиц или иных корпоративных образований общей

¹⁸⁹ Данный параграф подготовлен на основе следующей статьи автора настоящей диссертации:

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.

или специальной налоговой правосубъектностью, в результате которого умножается число лиц, уменьшающих свою налоговую базу по налогам подоходного типа на величину вычитаемого расхода, понесённого экономически единожды.

Излишний вычет расхода образуется на стороне плательщика, в то время как налоговая обязанность получателя дохода не затрагивается. Сторона плательщика при этом представлена одновременно всеми странами мира, позволяющими уменьшить налоговую базу в связи с произведёнными затратами. В этой связи излишний вычет бывает не только двойным, но и многократным: в каждой затронутой юрисдикции облагаемая сумма дохода дополнительно теряется, и потери общемирового облагаемого дохода умножаются во столько раз, во скольких юрисдикциях имеются правовые основания для притяжения расхода к налоговой базе лиц, входящих в состав схемы.

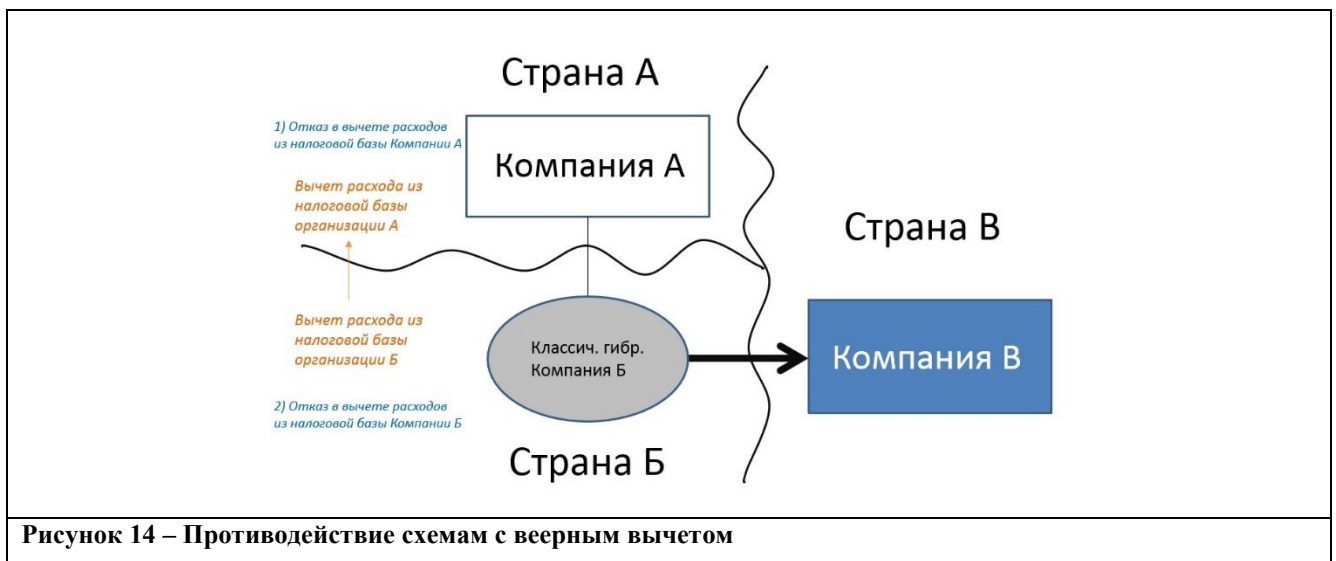
Схемы с DD-эффектом усматриваются более вредоносными, чем схемы с D/NI-эффектом, поскольку в общемировом масштабе налоговая обязанность при совершении операции не только не увеличивается, но уменьшается. Если многократный вычет единожды понесённых затрат сам по себе приводит к диспропорции взимаемых налогов к их экономическому основанию, то многократный эффект невключения дохода в налоговую базу экономически действует во всех странах и неприемлем лишь для стран, претендующих на его налогообложение.

Часто DD-эффекты являются побочным продуктом налоговой конкуренции государств, стремящихся отнести максимально возможную прибыль подконтрольных иностранных организаций в национальную налоговую базу инвесторарезидента. Само по себе наличие DD-эффекта не всегда свидетельствует об увеличении нетто-прибыли лиц за счёт использования гибридного элемента. Напротив, иногда статус двойного или множественного резидентства может умножать общемировую налоговую базу лица, в результате чего убытки от основной деятельности могут многократно превышать налоговую выгоду.

Рассмотрим правовые приёмы противодействия гибридным схемам с двойным вычетом и риски их использования в Российской Федерации (Приложение №1).

Противодействие схемам с веерным вычетом. Действие данных схем основано на различном разрешении вопроса о том, какой субъект налогообложения понёс вычитаемый из налоговой базы расход — контролирующее или контролируемое лицо (головное предприятие или постоянное представительство) — по причине различного разрешения вопроса об общей налоговой правосубъектности контролируемого лица или о факте образования постоянного представительства, исполняющего обязанности налогоплательщика обособленно от головного предприятия.

В примере на Рисунке 14 Компания Б (резидент Страны Б) подконтрольна Компании А (резиденту страны А), однако является классической гибридной организацией и рассматривается Страной А как фискально-прозрачное образование. Компания Б уплачивает вычитаемый доход в пользу Компании В (резидента Страны В). Страна В имеет СИДН одновременно со Странами А и Б.



Считая своего резидента участником налоговых правоотношений, понёсшим затраты, Страна Б позволяет Компании Б уменьшить налоговую базу на сумму понесённого расхода. Страна А, в свою очередь, не квалифицируя Компанию Б как участника налоговых правоотношений, игнорирует её для целей налогообложения, позволяет вычесть тот же расход из налоговой базы Компании А.

В результате несогласованности законодательств Страны А и Страны Б в вопросе о том, из чьей налоговой базы вычитать единожды понесённый расход, он вычитается из налоговых баз одновременно двух лиц. Если Компания А явля-

ется классической гибридной организацией по отношению к своему контролирующему лицу, право на вычет веерным образом передаётся последующим лицам по восходящей линии корпоративного контроля, приводя к его мультипликации.

Для Страны В конкуренция налоговых законодательств Стран А и Б приобретает значение ввиду необходимости определения применимого СИДН, в соответствии с которым надлежит квалифицировать выплачиваемый доход и устранять двойное налогообложение, что влияет на сумму взимаемого с Компании В налога. В позиции Компании В могут находиться также физические лица.

Как видно из примера, гибридный эффект двойного вычета в подобных схемах является *неодноранговым* и возникает на линии корпоративного контроля зарубежных компаний и иных корпоративных образований. В этой связи в некоторых схемах с веерным вычетом могут также использоваться гибридные филиалы, находящиеся в позиции Компании Б: в случае неопределённости правил наделения статусом ПП между Странах А и Б филиал может признаваться ПП в стране Б, но не признаваться таковым в Стране А, и понесённый через него расход вычитается из налоговых баз головного предприятия и гибридного ПП.

Представляется, что выстраивание подобных схем с цепочками контролирующих лиц оказывается возможным, когда в стране резидентства материнской компании не принимается во внимание то, как вопрос налоговой правосубъектности КИК и иностранных филиалов разрешается страной их местонахождения. В случаях с гибридными филиалами это возможно, например, когда правила образования ПП в СИДН между Странах А и Б недостаточно определены. В случаях же с гибридными КИК СИДН между Странах А и Б, как правило, вообще неприменим, и установление лица, которое вправе отражать расход в налоговой базе становится вопросом внутреннего права.

Основное правило нейтрализации, предложенное Рабочей группой ОЭСР/G20, предписывает отказывать в вычете всем лицам, прямо или косвенно контролирующим непосредственного плательщика (за исключением случаев, когда второй вычет направлен на устранение двойного налогообложения), фактически представляя собой метод ограничения фискальной прозрачности лица. По

субсидиарному правилу нейтрализации в вычете отказывает непосредственный плательщик, находящийся в позиции Компании Б. В указанных правилах усматривается логика, согласно которой резидент Страны Б не должен лишаться права на вычет расходов только в связи с позицией иного государства в отношении его налогово-правового статуса. Именно в связи с этим субсидиарное правило нейтрализации справедливо предлагается применять лишь при явной осведомлённости подконтрольного лица о применении гибридной схемы.

Российское налоговое законодательство практически исключает риск использования российских налоговых резидентов в подобных гибридных схемах в позиции Компании А, поскольку любые лица и корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью (а иногда также иностранные структуры без образования юридического лица), считаются участниками налоговых правоотношений или приравниваются к ним (п.2 ст.11, п.2 ст.25.13 НК РФ).

Риск рассмотрения зарубежными странами российских организаций в позиции Компании Б в качестве фискально-прозрачных лиц сохраняется в любом случае и усматривается наиболее высоким при использовании соответствующими странами «сравнительного», «фиксированного» или иных подходов к определению налоговой правосубъектности, не учитывающих национальный правовой статус российских организаций. Так, российские хозяйственные товарищества, хозяйственные партнёрства, фонды могут быть рассмотрены другими странами как фискально-прозрачные образования в силу терминологического созвучия с зарубежными формами коллективного инвестирования и управления.

В то же время риск наделения зарубежными странами российских организаций не присущими им характеристиками представляется недостаточным поводом для дополнительного законодательного реагирования. В этой связи, хотя и следует предусмотреть особенности вычета расходов при осуществлении выплат в пользу нерезидентов, они не должны быть обусловлены позицией зарубежных стран относительно налоговой правосубъектности российских организаций.

Противодействие схемам вычета расхода лицами с двойным резидентством. Действие гибридных схем данного вида основано на неразрешённости

конфликта законодательств по вопросу наделения лиц специальной налоговой правосубъектностью (статусом налогового резидента), позволяющему вычитать сумму понесённого расхода из налоговой базы одновременно в двух странах.

В примере на Рисунке 15 Компания А, являющаяся одновременно резидентом Стран А и Б, осуществляет платёж в пользу Компании Б. Компания А входит одновременно в две консолидированные группы налогоплательщиков (КГН), одна из которых зарегистрирована в Стране А, другая — в Стране Б. Сумму осуществлённого платежа Компания А вычитает из налоговой базы, а Компания Б включает в налоговую базу. Одновременно Компания А относит единожды понесённый расход на счёт каждой из КГН, в которых оно состоит. Групповой режим предполагает игнорирование всех внутригрупповых операций между членами группы для целей налогообложения и расчёт налоговой базы для КГН в целом. В результате Компания А умножает вычет расхода во столько раз, во скольких юрисдикциях является резидентом и состоит в КГН. Право учесть расход корреспондирует статусу резидента, которым Компания А обладает в нескольких юрисдикциях.



Коренной причиной гибридного эффекта является несоответствие критериев определения резидентства в различных государствах.

По словам В. Гидирима, до XIX века налогообложение корпораций вообще не предполагало наличие у них статуса резидента¹⁹⁰. Вопрос о резидентстве впер-

¹⁹⁰ См.: Основы международного корпоративного налогообложения / В.А. Гидирим. – М.: Шаповалов Петров, 2017. С. 142.

вые был поднят в британском деле *Calcutta Mills*¹⁹¹, где суд сказал, что искусственному лицу необходимо придать критерий принадлежности по аналогии с физическим лицом, и было предложено применять в качестве такового формальный критерий инкорпорации. Позже, в уже упомянутых делах *De Beers*, *Wood* и многих иных¹⁹² были выработаны дополнительные критерии.

Каждое государство оставляет за собой право применять свой подход к определению резидентства. Так, ряд стран (например, США, Финляндия, Швеция) определяют резидентство по месту инкорпорации. Чаще всего этот критерий дополняется критерием места фактического управления (Россия, Дания), местом контроля (Австралия, Британия, Ирландия), местом резидентства менеджмента (Нидерланды). Ряд юрисдикций определяет резидентство лишь по месту управления и контроля, не используя критерий инкорпорации (Сингапур, Кипр)¹⁹³.

ОЭСР¹⁹⁴ и М. Коллет¹⁹⁵ выделяют также иные подходы к определению резидентства, в т.ч. функциональный, основанный на учёте комплексного критерия (через оценку функций, активов и рисков), аналогичного критерию «центра жизненных интересов» при определении резидентства физических лиц.

Сложность вызывает и цифровизация экономики: организации при ведении деятельности могут использовать электронные средства для ведения дистанционной деятельности, что усложняет отбор критериев определения резидентства.

Проблемы при определении резидентства способны также возникать на фоне конфликта международного законодательства и национального. Так, например, в деле *Smallwood*¹⁹⁶ британский суд пришёл к выводу, что подход п.1 ст.4 МК ОЭСР основан на установлении обязанности уплатить налог как условия обретения резидентского статуса по МК ОЭСР, в то время как в национальном зако-

¹⁹¹ См.: *Calcutta Jute Mills v. Nicholson* (1876) 1ExD428 (Ex).

¹⁹² См.: *Swedish Central Railway Company Limited v. Thompson (Inspector of Taxes)* (1923 – 1925) 9 TC342; *North Australian Pastoral Co Ltd v. FCT* (1946) 71 CLR623; *Malayan Shipping Co Ltd v. FCT* (1946) 71 CLR156; *Unelrab Ltd v. McGregor (Inspector of Taxes)* (1996) STC (SCD).

¹⁹³ См.: Shelton N. *Interpretation and application of double tax treaties*. Tottel Publishing. 2007. P. 67.

¹⁹⁴ См.: *Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention* (Discussion draft). OECD Publishing. 2003. P. 4–5.

¹⁹⁵ См.: Collett M. *Developing a New Test for Fiscal Residence for Companies* // *University of New South Wales Law Journal*. 2003. Vol. 26(3).

¹⁹⁶ См.: *Smallwood v. RCC* (2008) 10 ITR574 (SC).

нодательстве именно с фактом резидентства часто связывается обязанность уплатить налог. Это значит, что статус резидента по СИДН может возникать безотносительно статуса резидента по национальному законодательству¹⁹⁷.

Другим фактором, обуславливающим действие подобных схем, выступает применение институтов, открывающих возможность для безналогового перераспределения экономических ресурсов в пользу компании-двойного резидента, выполняющей роль «центра убытков», а именно: 1) институтов коллективного налогообложения, открытых для лиц с двойным резидентством и 2) обратных гибридных организаций, подконтрольных двойным резидентам.

Гибридный эффект двойного вычета в таких схемах является *одноранговым*, в результате чего установить очерёдность отказа в вычете расхода для двух равноправных суверенов не представляется возможным. В связи с этим разрешение проблемы размывания налоговой базы за счёт использования лиц с двойным резидентством вынужденно выносится на международный уровень, а определение страны резидентства для целей СИДН (и, соответственно, страны получения вычета) фактически ставится в зависимость от действий самого налогоплательщика.

Рабочей группой ОЭСР/G20 предложено только *основное правило нейтрализации* подобных схем, заключающееся в отказе в вычете расхода во всех странах, пока не будет доказано разрешение государствами конфликта налогового резидентства соответствующего лица. Хотя количество резидентств, доступных одному лицу остаётся ограниченным (в силу проблематичности совмещения резидентств даже при различии критериев его определения), факт отсутствия налогового резидентства во всех иных странах мира является отрицательным и не может быть доказан полностью. Как следствие, фактическая возможность выявления иных резидентств и применения предложенного правила нейтрализации гибридного эффекта зависит исключительно от качества работы налоговых органов.

Следует учитывать, что, если контрагент двойного резидента, находящийся в позиции Компании Б, является резидентом Страны А или Страны Б, выплата в

¹⁹⁷ См.: Гидирим В. Указ. соч. С. 161.

его пользу дохода Компанией А обретает характер международной только с точки зрения законодательства одной из стран её резидентства, в то время как для другой она рассматривается как внутристрановой переход блага. В этом случае возникновение двойного вычета несправедливо считать вредоносным для второй страны, поскольку налоговый результат для неё является положительным.

Риски создания гибридных схем за счёт лиц с двойным резидентством существуют и для Российской Федерации. Хотя упразднение КГН в России с 2023 года привело к исчезновению одного из безналоговых способов перераспределения ресурсов, двойные резиденты, исполняющие роль «центра убытков», могут по-прежнему получать их через ЗПИФ с отложенным распределением прибыли.

Для устранения рисков подобных схем в России достаточно установления уже предложенного выше специального порядка вычета затрат на выплату доходов в пользу нерезидентов в комбинации с общей антигибридной нормой, устанавливающей недопустимость получения любых форм налоговой выгоды, при направленности действий на уменьшение совокупного размера налоговых баз участников операции. Развитие международных процедур разрешения споров о резидентстве возможно лишь с частью стран, но также остается целесообразным.

2.4. Взаимодействие антигибридных норм с концепцией глобального минимального корпоративного налога¹⁹⁸

Глобальный минимальный корпоративный налог (далее — ГМН) — это специальное антиуклонительное правило, предложенное Рабочей группой ОЭСР и G20 в 2018 году, являющееся т.н. *Вторым основополагающим элементом направлений налоговой политики ОЭСР и G20 в связи с внедрением цифровых технологий в экономику (мероприятие Pillar 2)*. Разработка двухкомпонентного

¹⁹⁸ Данный параграф подготовлен на основе следующей статьи автора настоящей диссертации:
Харин А.К. О соотношении правовой конструкции глобального минимального корпоративного налога и правил противодействия гибридным налоговым схемам // Евразийская адвокатура. – 2022. – № 4 (59). – С. 105–110.

мероприятия обусловлена цифровизацией экономики как фактором, способствующим размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения.

О готовности к введению ГМН для поддержания добросовестной налоговой конкуренции при осуществлении трансграничных сделок объявили¹⁹⁹ около 140 стран (в том числе Российская Федерация), присоединившись к *Заявлению от 04.11.2021 о двух основополагающих элементах налоговой политики в связи с внедрением цифровых технологий в экономику*²⁰⁰. Несмотря на неблагоприятную геополитическую обстановку и на незавершённость реализации более ранних мероприятий Плана по противодействию BEPS, Российская Федерация сохраняет намерение по имплементации ГМН, что следует из Приложения 3 к Основным направлениям бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2025 год и на плановый период 2026 и 2027 годов, утверждённых Минфином России.

Поскольку Российская Федерация на международном уровне обозначила свою готовность к одновременному внедрению как антигибридных правил, так и ГМН, всё более обсуждаемыми стали проблемы обеспечения совместимости и взаимодействия данных правовых институтов. В научном поле также стал обсуждаться вопрос о том, способна ли правовая конструкция глобального минимального налога выступить заменой антигибридным правилам, устранив тем самым проблему размывания налоговой базы более простым способом.

Для дачи обоснованных ответов на указанные вопросы рассмотрим правовую конструкцию ГМН, предлагаемую в официальных документах²⁰¹ Рабочей

¹⁹⁹ См.: Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS joining the October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 09 June 2023. URL: : <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-october-2021.pdf> (дата обращения: 14.05.2024).

²⁰⁰ См.: Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021-russian-version.pdf> (дата обращения: 14.05.2024).

²⁰¹ См.: OECD (2021) Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>. (дата обращения: 24.04.2024) ; OECD (2024), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS. OECD Publishing, Paris. 334 p. ; OECD (2023), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS. OECD Publishing, Paris. 72 p.

группы ОЭСР и G20. Из самого понятия «глобальный минимальный налог» следует, что речь идёт о минимальной налоговой ставке, которая должна быть в суммарном итоге достигнута после налогообложения объекта всеми уполномоченными юрисдикциями (с учётом коллизионных норм СИДН). Недостижение минимальной налоговой ставки влечёт за собой доначисление добавочной суммы налога (*top-up tax*) одной из сторон операции согласно следующим принципам, совместно именуемым как «правила ГМН» (англ. *GloBE rules*).

Правило включения прибыли (англ. *income inclusion rule, IIR*) позволяет доначислять добавочный налог контролирующему лицу международной группы компаний²⁰² (далее — МГК), если эффективная налоговая ставка, уплачиваемая по результатам совершения совокупности внутригрупповых сделок в налоговом периоде, не превышает минимального порогового значения (15%), а прибыль МГК составляет не менее 750 000 000 евро в год.

Правило недообложенных платежей (англ. *undertaxed payments rule, UTPR*) применяется в субсидиарном порядке, когда доначисление добавочного налога контролирующему лицу по IIR не обеспечивает доведение эффективной налоговой ставки до 15% в силу норм национального налогового законодательства в стране резидентства контролирующего лица. В этом случае добавочный налог доначисляется участникам МГК, пропорционально численности персонала и в зависимости от финансовых показателей деятельности (по специальной формуле).

Правило налогооблагаемости (англ. *subject to tax rule, STTR*) применяется, когда к доходу, полученному по внутригрупповой операции в МГК и облагаемому налогом по правилам СИДН только в стране резидентства получателя дохода, применяется номинальная налоговая ставка ниже 9% (или иного минимального порогового значения, подлежащего установлению в СИДН). В этом случае добавочный налог может быть начислен в стране источника дохода.

²⁰² Категория «международная группа компаний» (*multinational enterprise group*) выделяется по критериям эффективного контроля одной компании над другими компаниями (в т.ч. зарубежными), входящими в МГК, а также консолидированного ведения финансовой отчётности. По ряду признаков МГК схожи с консолидированными группами налогоплательщиков.

Правило переключения (англ. *switch-over rule, SOR*) обеспечивает переключение с метода освобождения на метод зачёта в отношении налогов на доходы, полученные компанией через постоянное представительство, если эффективная налоговая ставка такого ПП ниже установленного порогового значения, и, как следствие, доначисление добавочного налога в стране резидентства компании.

В итоге, действие правил ГМН определяется следующими параметрами (Таблица 1):

Правило ГМН	Операции, к которым применяется правило	Налоговая ставка с пороговым значением	Страна, начисляющая добавочный налог
IIR	Вся совокупность операций МГК (на основании многостороннего международного договора)	Эффективная налоговая ставка	Страна резидентства получателя дохода
UTPR		Эффективная налоговая ставка	Страна источника дохода
STTR	Каждая отдельная операция (на основании поправок в конкретное применимое СИДН)	Номинальная ставка налога подоходного типа	Страна источника дохода
SOR		Эффективная налоговая ставка	Страна резидентства получателя дохода
Таблица 1 – Параметры правил глобального минимального корпоративного налога			

Связка «правила включения прибыли» (*IIR*) и «правила переключения» (*SOR*), применяющаяся в отношении получателя дохода в стране его резидентства, отражает отдачу приоритета персональной налоговой привязке при доначислении добавочного налога. Принцип действия «правила включения прибыли» схож с правилами КИК тем, что при недостаточном уровне налогообложения позволяет производить дообложение по признаку наличия центра эффективного контроля внутри страны резидентства контролирующего лица, но отличается тем, что применение «правила включения прибыли» не зависит от соотношения активных и пассивных доходов у подконтрольного лица. «Правило переключения» при этом играет дополнительную роль, расширяет область применения «правила включения прибыли» случаями, когда деятельность ведётся не через подконтрольные компании, а через постоянные представительства.

Связка «правила налогооблагаемости» (STTR) и «правила недообложенных платежей» (UTPR) играет субсидиарную роль, выступает механизмом начисления добавочного налога через экономическую налоговую привязку. «Правило налогооблагаемости» позволяет обеспечить нейтральность выплаты процентов, роялти и/или некоторых других доходов путём неизбежного увеличения ставки налогообложения по ним, но лишь до 9%. В отношении иных, менее «пригодных для злоупотреблений» видов доходов применяется лишь общее ограничение в отношении эффективной налоговой ставки (15%). Применение обоих правил обусловлено отсутствием достаточного уровня налогообложения в стране резидентства.

Рассмотрим сходства и отличия правил ГМН и антигибридных правил.

Первый элемент схожести заключается в том, что в своей совокупности правила ГМН также построены по модели «двойного правила», при котором существует заранее установленная очерёдность прав стран доначислять налог. Так, «правило недообложенных платежей», как и «правило налогооблагаемости», представляет собой «защитное» правило, применяющееся, когда страна резидентства получателя дохода не реализует приоритет персональной налоговой привязки в ущерб нейтральности общемирового налогообложения. «Защитная» функция данных правил реализуется как на уровне конкретной операции (у «правила налогооблагаемости»), так и на уровне совокупности внутригрупповых операций (у «правила недообложенных платежей»). Такое сочетание правил позволяет стране обеспечить общемировую нейтральность налогообложения даже в одностороннем порядке, независимо от того, какую налоговую привязку (персональную или экономическую) имеет данная страна, и от того, как ведётся деятельность: через КИК или постоянные представительства.

Второй элемент схожести заключается в особом внимании к видам пассивных доходов, налог у источника с которых не удерживается или удерживается в явно недостаточном размере. Так, применение «правила налогооблагаемости», как и большинства «антигибридных» правил, сконцентрировано вокруг процентов и роялти, часто выступающих элементом налоговых схем имитационного характера, а также видами доходов, наиболее подверженных конфликту квалификации.

В свою очередь, отличия заключаются в следующем.

Первое отличие состоит в принципиально разных задачах, возложенных на антигибридные правила и правила ГМН. При применении правил ГМН элементом юридического состава налога, подвергающимся воздействию, становится налоговая ставка, поскольку они направлены на поддержание именно количественных характеристик суммы налога. Применение же антигибридных правил сконцентрировано вокруг субъекта или объекта налогообложения и направлено на разрешение упомянутого выше конфликта правовой квалификации, приводящего к размыванию налоговой базы. При этом, если правовые несоответствия в квалификации вида дохода способны лишь изменить порядок налогообложения дохода в стране, то несоответствия в наделении корпоративного образования налоговой правосубъектностью влечёт полный распад юридического состава налога в части субъекта налогообложения и, как следствие, ликвидирует налоговую обязанность.

Второе отличие заключается в том, что применение правил ГМН ограничено внутригрупповыми сделками, а иногда также поставлено в зависимость от размера группы. Действие антигибридных правил не ограничено составом группы, хотя их действие также может быть распространено на ограниченный круг лиц.

Третье отличие, напротив, состоит в том, что антигибридные правила направлены против уменьшения совокупного размера налоговых баз всех задействованных контрагентов, в то время как правила ГМН имеют дело лишь с налоговой обязанностью получателя дохода.

Наконец, четвёртое отличие заключается в том, что все антигибридные правила действуют в отношении каждой отдельной операции, в то время как такие правила ГМН, как «правило включения прибыли» и «правило недообложенных платежей», применяются в зависимости от эффективной налоговой ставки, исчисляемой с учётом всех внутригрупповых операций.

Следовательно, во взаимодействие антигибридные правила и правила ГМН могут вступать лишь в тех случаях, когда одновременно: 1) нет распада юридического состава налога, 2) операция является внутригрупповой, 3) двойное налогообложение сопровождается вычетом суммы платежа из налоговой базы пла-

тельщика, 4) налог на выплачиваемый вид дохода не подлежит удержанию у источника и облагается только в стране резидентства получателя, 5) применимое правило ГМН действует в отношении отдельных операций (т.е. применимым является «правило налогооблагаемости» или «правило переключения»).

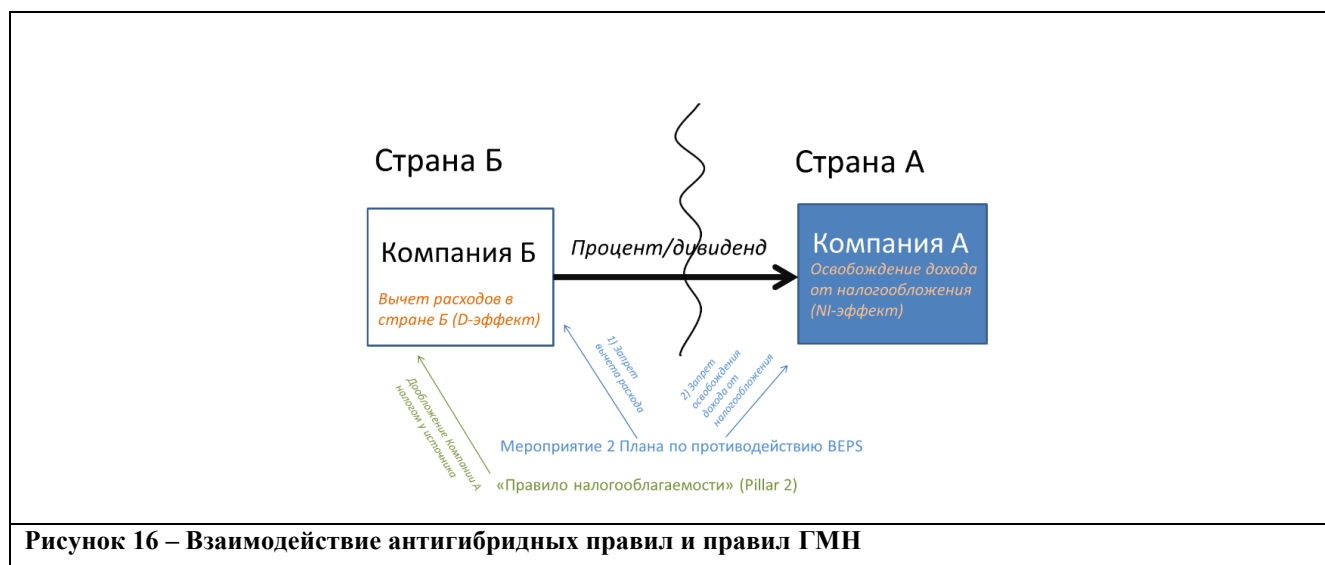
Единственной «точкой одновременного действия» двух институтов является ситуация, когда происходит выплата вычитаемого дохода по гибричному юридическому акту между участниками одной МГК.

Так, в результате конфликта квалификаций дохода Компания Б (резидент Страны Б) уплачивает Компании А (резиденту страны А) доход, квалифицируемый в Стране Б как процент, в Стране А — как дивиденд. Если проценты вычитаются из налоговой базы Компании Б по законодательству Страны Б, а Компания А не уплачивает налог на дивиденды в Стране А (например, в силу нулевой ставки), платёж в пользу Компании А не будет обложен налогом ни в Стране А, ни в Стране Б, однако потенциально может быть принят к вычету из налоговой базы Компании Б. При применении антигибридных правил в базовом варианте (рекомендация 1 Мероприятия 2 Плана по противодействию BEPS) Компании Б будет отказано в вычете платежа из налоговой базы в Стране Б, а в ином случае Компания А получит отказ в применении освобождения или нулевой ставки в Стране А.

В то же время при реализации такого механизма компания, выплачивающая доход, лишается возможности вычесть экономически оправданные расходы из налоговой базы, а получатель дохода, в наибольшей степени заинтересованный в получении экономического блага, продолжает получать льготу.

В этой связи внедрение механизма «правила налогооблагаемости» (STTR) в российское законодательство позволило бы Стране Б вместо отказа в вычете расходов Компании Б доначислять налог у источника Компании А, и налоговые последствия применения гибридной схемы могли бы быть перенесены на лицо, иное, чем плательщик дохода, с учётом действительной степени вины каждой из сторон в применении гибридной схемы. Данный фактор заслуживает внимания как одно из перспективных направлений использования правил ГМН в антигибридных целях (Рисунок 16), который может быть реализован Российской Феде-

рацией при условии принятия ей дальнейшего участия в разработке и имплементации STTR путём вступления в соответствующую многостороннюю конвенцию, открытую Рабочей группой ОЭСР/G20 к подписанию с 2023 года²⁰³.



За пределами описанного случая в ситуациях, связанных с применением правил ГМН, наличие гибридного элемента является лишь фактором, осложняющим правоприменение, и не несущим за собой дополнительного уровня гармонизации двух мероприятий. В частности, выделяются случаи, когда несоответствия в правовом регулировании приводят к отсутствию единообразия при расчёте эффективной налоговой ставки по правилам ГМН, к различным методикам и различному времени учёта дохода, что усложняет правоприменение. Одним из наиболее здравых способов решения данных проблем является «метод смешения»²⁰⁴, предложенный А. Пякарской, который заключается в применении комбинированного учёта сделок и финансовых показателей компании, в соответствии с правилами, привычными для каждой части структуры МГК. Вместе с тем, в ряде случаев применение такой методики может оказаться непредсказуемым.

Таким образом, правовая конструкция глобального минимального корпоративного налога и конструкция антигибридных правил способны вступать во взаи-

²⁰³ См.: Multilateral Convention to Facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax Rule. URL: <https://legalinstruments.oecd.org/api/download/?uri=/private/temp/79f8cdee-5501-440f-bd6b-4bb51daf4d8b.pdf&name=MLI%20STTR%20-%20Booklet%20-%20en.pdf> (дата обращения: 24.04.2024).

²⁰⁴ См.: Piakarskaya A. Issue Related to Hybrid Entities and the GloBE Proposal // Hybrid Entities in Tax Treaty Law / Ed. by Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang. Linde. 2020. P. 501–506.

модействие лишь в одном случае — при конфликте квалификации вида дохода, относимого страной источника к вычитаемым (в первую очередь, процентов, роялти), по гибриднему юридическому акту между участниками одной МГК. Комбинированное использование данных институтов позволило бы России использовать правила ГМН в антигибридных целях, однако в настоящее время это невозможно в связи с международной обстановкой, неблагоприятной для сотрудничества России с рядом стран в области международного налогообложения.

Ключевые выводы по результатам исследования вопросов, изложенных в Главе 2:

1. Имеется потребность во введении в налоговую систему Российской Федерации антигибридных норм, предупреждающих размывание налоговой базы российских налогоплательщиков и ограничивающих нежелательный импорт капитала из зарубежных стран. Система антигибридных норм должна носить двухуровневый характер (включать общие и специальные антиуклонительные нормы). Действие антигибридных норм не должно ограничиваться по кругу лиц и зависеть от получения финансовой информации от зарубежных компетентных органов. Правовая определённость норм должна обеспечиваться указанием на их целевое назначение, избеганием излишней детализации, независимостью от иностранного правового регулирования и правоприменения.

2. Российская налоговая система уязвима к участию российских налоговых резидентов в гибридных схемах, приводящих к вычету расхода из базы плательщика с невключением дохода в налоговую базу получателя: в схемах с гибридными финансовыми инструментами и в схемах с игнорируемым платежом — в позиции как плательщика, так и получателя дохода, в схемах с обратными гибридными организациями — в позиции плательщика дохода. Для превенции использования данных схем усматривается необходимым: введение специальных условий вычета из базы налога на прибыль организаций расходов, понесённых в связи с выплатой доходов в пользу нерезидентов; ограничение на применение пониженных налоговых ставок по налогу на прибыль организаций для видов доходов, за-

траты на выплату которых не образуют вычитаемый расход, в случае конфликта их правовой квалификации; применение сквозного подхода к фискально-прозрачным образованиям; введение ограничений на получение любых форм налоговой выгоды, приводящих к уменьшению совокупного размера налоговых баз сторон операции (в т.ч. транзитных контрагентов).

3. Российская налоговая система уязвима к участию российских налоговых резидентов в гибридных схемах, приводящих к двойному вычету: в схемах с верным вычетом — в позиции контролируемой компании, осуществляющей платёж в пользу нерезидента и в схемах с вычетом расхода лицами с двойным резидентством. Способ нейтрализации данных схем усматривается также во введении специальных условий вычета из базы налога на прибыль организаций расходов, понесённых в связи с выплатой доходов в пользу нерезидентов, а также в активизации международных процедур разрешения споров о резидентстве со странами, СИДН с которыми продолжают действовать.

4. Антиуклонительная концепция глобального минимального корпоративного налога, разработанная во *Втором основополагающем элементе направлений налоговой политики ОЭСР и G20 в связи с внедрением цифровых технологий в экономику (мероприятие Pillar 2)*, не способна функционально заменить антигибридные правила и может использоваться для нейтрализации гибридных схем лишь при одновременном наличии следующих 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. Для использования в России данного свойства концепции ГМН требуется её присоединение к многосторонней конвенции ОЭСР, имплементирующей «правило налогооблагаемости» в применимые СИДН.

Глава 3. Перспективы внедрения антигибридных норм в налоговое законодательство Российской Федерации

3.1. Проблемы использования международных правовых средств для противодействия размыванию налоговой базы гибридными механизмами в Российской Федерации

Роль международных договоров в противодействии гибридным налоговым схемам. Для оценки возможности использования ратифицированных международных договоров Российской Федерации для противодействия размыванию налоговой базы гибридными механизмами следует в первую очередь охарактеризовать, какую роль они играют в данной области.

Во-первых, международные договоры исполняют *функцию закрепления целей международного сотрудничества по вопросам налогообложения*. Достигается это, в частности, путём закрепления в преамбулах СИДН положения о стремлении договаривающихся стран как к обеспечению однократности международного налогообложения, так и к недопустимости использования норм СИДН для уклонения от налогообложения, для создания неналогообложения или пониженного налогообложения. Включение подобных целей в СИДН позволяет закрепить интерес стран в борьбе с гибридными налоговыми схемами и создать основание для ограничения использования норм СИДН при нарушении такого интереса.

Во-вторых, нормы международных договоров выполняют *гармонизирующую функцию*. Гармонизация проявляется в совершенствовании формулировок «распределительных» правил СИДН, позволяющих минимизировать вероятность возникновения конфликтов в квалификации дохода, в квалификации структурного подразделения как постоянного представительства. Другим её проявлением является установление на наднациональном уровне согласованной очерёдности применения национальных антигибридных норм налогового законодательства различных стран, что реализовано, в частности, в Европейском Союзе.

В-третьих, нормы международных договоров призваны *устранить правовые препятствия для реализации антигибридных норм национального уровня*.

Главным образом это выражается в уточнении состава лиц, на которых распространяются нормы СИДН, во избежание невозможности применить антигибридные нормы национального уровня к фискально-прозрачным образованиям.

Наконец, в-четвёртых, международные договоры создают нормативную базу для *координации действий налоговых органов при выявлении гибридных налоговых схем*, что позволяет оперативно производить обмен финансовой информацией между компетентными органами и выявлять состав и структуру гибридных механизмов за пределами каждой отдельной страны.

Помимо самих международных договоров, значение в области противодействия гибридным налоговым схемам имеют правовые средства их толкования.

Так, представляется, что в случае неясности антигибридных норм применимых СИДН может использоваться такое средство толкования, как комментарии к МК ОЭСР или к МК ООН, взятые за основу большинства СИДН. В.А. Мачехин справедливо отмечает неоднозначность правовой природы комментариев к модельным конвенциям и различие позиций в том, считать ли их основными или дополнительными средствами толкования международных договоров по правилам ст.31, 32 Венской конвенции 1969 года о праве международных договоров²⁰⁵. В то же время С.Г. Пепеляев и А.В. Ем наделяют данные комментарии свойствами источников «мягкого права» (*soft law*), применяемыми диспозитивно и носящими характер рекомендаций²⁰⁶. В ряде случаев именно данные комментарии становятся единственным средством выявления смысла, заложенного в нормы СИДН.

Статусом средства толкования антигибридных норм международного уровня, как представляется, следует наделить и официальные материалы Рабочей группы ОЭСР и G20 по реализации Плана по противодействию BEPS. В настоящее время опубликованные отчёты, в т.ч. представленные в рамках Мероприятия 2 Плана по противодействию BEPS, не имеют какого-либо правового статуса и

²⁰⁵ См.: Мачехин В.А. Комментарии ОЭСР к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения: правовой статус в РФ // Налоговед. – 2011. – № 9. URL: <https://e.nalogoved.ru/262889> (дата обращения: 16.04.2023).

²⁰⁶ См.: Налоговое право : Курс лекций : Учебное пособие для бакалавров / Под ред. С.Г. Пепеляева, А.В. Ема. – М.: Статут, 2022 – С. 380.

выполняют в большей степени методическое значение. Такие зарубежные исследователи, как Р.С. Ави-Йонах и Х. Ксу,²⁰⁷ обоснованно отмечают, что План по противодействию BEPS и вытекающие из него материалы также имеют свойства актов «мягкого права» (*soft law*).

Вместе с тем из преамбулы к *Многосторонней конвенции от 24.11.2016 по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (MLI)*, ратифицированной многими странами, следует, что стороны подписали конвенцию, поддерживая пакет мер, изложенных в Плане по противодействию BEPS, т.е. в том числе с целью его реализации. В связи с данным фактом, а также ввиду отсутствия каких-либо иных актов вспомогательного толкования MLI, в т.ч. его антигибридных положений, наделение данных материалов статусом средства толкования MLI выглядело бы разумным и могло бы снизить риск некорректного толкования норм MLI и синтезированных текстов СИДН.

Антигибридные нормы международных договоров. Международная практика показала, что сложившаяся за несколько десятилетий система двусторонних СИДН, построенных по моделям МК ОЭСР и МК ООН, не вполне пригодна для полноценного противодействия схемам уклонения от налогообложения, в которых задействованы резиденты сразу нескольких стран. Востребованность единого подхода к противодействию таким схемам предопределила заключение и ратификацию рядом стран (в т.ч. Российской Федерацией) MLI, разработанной в рамках Мероприятия 15 Плана по противодействию BEPS и ставшей международной правовой основой противодействия гибридным налоговым схемам.

В настоящее время MLI является основным источником права, в котором прослеживается суверенная воля Российской Федерации к противодействию использованию гибридных механизмов в целях снижения налоговой нагрузки. MLI

²⁰⁷ См.: Avi-Yonah R.S., Xu H. Evaluating BEPS // Tax Sovereignty in the BEPS Era. Series of International Taxation. Vol.60. Kluwer Law International. 2017. P. 107–108.

подписана Россией в июне 2017 года, ратифицирована в июне 2019 года (с оговорками), а вступила для неё в силу— в октябре 2019 года.

По своей сути MLI представляет собой конвенцию о внесении набора поправок в нормы СИДН присоединившихся государств. Нормы MLI делятся на императивные (т.н. «минимальный стандарт»²⁰⁸) и диспозитивные для ратификации, а ряд из них также предусматривает альтернативность вариантов ратификации. Ст.1 MLI устанавливает её прямое действие, что означает изменение соответствующих СИДН автоматически после завершения государствами всех процедур, необходимых для применения MLI²⁰⁹. Тексты СИДН с такого момента начинают применяться в синтезированном варианте (т.е. в редакции положений MLI).

Первой группой норм, способных приобретать значение для противодействия гибридным налоговым схемам, являются императивные статьи 6 и 7 MLI, положения которых обязывают договаривающиеся страны включить в тексты преамбул СИДН указание на намерение устранять двойное налогообложение, не создавая *«возможности для неналогообложения или пониженного налогообложения посредством избежания или уклонения от уплаты налогов (в том числе путем использования схем, направленных на получение косвенным образом резидентами третьих юрисдикций льгот и преимуществ, предусмотренных таким соглашением)»*, если такая норма отсутствует в данных СИДН, а также ограничить применение льгот в случаях злоупотребления положениями СИДН²¹⁰.

Именно в данных статьях фиксируется волеизъявление стран к борьбе с любыми формами умышленного снижения налоговой обязанности за счёт СИДН.

В то же время из формулировки ст.6 MLI не вполне ясно, в масштабе каких налоговых баз разрешается вопрос о наличии признака «неналогообложения или пониженного налогообложения»: в масштабе базы резидента стороны СИДН, в

²⁰⁸ В «минимальный стандарт» MLI входят императивные нормы о недопустимости использования СИДН в уклонительных целях, о противодействии злоупотреблениям условиями СИДН (ст. 6, 7 MLI) и о взаимосогласительных процедурах (ст. 16 MLI).

²⁰⁹ В то же время MLI изменяет тексты СИДН не как *lex specialis*, а как *lex posterior*.

См.: Bravo N. A Multilateral Instrument for Updating the Tax Treaty Network. IBFD Doctoral Series. Vol. 52. 2020. P. 149–151.

²¹⁰ Иными словами применить общие антиуклонительные правила (GAAR).

масштабе базы резидента любой страны (в т.ч. третьих стран) или в масштабе совокупности налоговых баз всех лиц, задействованных в экономической операции. Если данный вопрос разрешается не в пользу третьего варианта, данное положение эффективно лишь против классических случаев двойного неналогообложения, но не против гибридных налоговых схем, где происходит уменьшение совокупного размера налоговых баз, что не всегда сопровождается двойным неналогообложением. Это, в свою очередь, ограничивает и возможность применения ст.7 MLI: установление субъективного признака злоупотребления невозможно без объективного признака частичной или полной неуплаты налога.

В этой связи представляется, что для противодействия гибридным налоговым схемам с помощью ст.6 и 7 MLI Российской Федерации требуется отнести к понятию «неналогообложение или пониженное налогообложение» случаи превышения суммы расходов над суммами доходов в масштабе совокупного размера налоговых баз всех лиц, задействованных в операции, зафиксировав тем самым суверенную волю на «дообложение». Лишь при таком случае появляется шанс доказать уклонительный характер операции (что, впрочем, тоже непросто) и создать основание для отказа в получении льгот по СИДН.

Вторая группа норм имеет специальную антигибридную направленность²¹¹ и заключена в Части 2 MLI «Гибридные схемы снижения налоговой нагрузки», которая включает статьи 3 и 4, касающиеся соответственно применения СИДН к фискально-прозрачным образованиям и лицам с двойным резидентством, а также статью 5, которая посвящена методам устранения двойного налогообложения. Данные нормы диспозитивны для ратификации, и Российская Федерация ратифицировала ст. 3 и ст.4 MLI, оставив за собой право не применять ст.5 MLI²¹².

²¹¹ В нормах реализованы рекомендации для международного уровня регулирования, включённые в Мероприятие 2 Плана по противодействию BEPS.

См.: OECD (2014), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, P. 77–97.

²¹² Россией сделаны, в частности, оговорки: 1) о неприменении ст.4 MLI в отношении СИДН с 22 странами, присоединившимся к MLI, 2) о наличии положений, аналогичных ст.4 MLI в СИДН с 49 странами, присоединившимся к MLI, 3) о праве не применять ст.5 MLI к любым своим СИДН.

Значение *ст.3 MLI «Фискально-прозрачные образования»* заключается в удалении фискально-прозрачных образований из круга лиц, к которым применяются нормы СИДН²¹³. В результате применимость СИДН к доходу, полученному через организацию или корпоративное образование, которые являются фискально-прозрачными для целей законодательства хотя бы одной из договаривающихся стран, определяется по стране резидентства контролирующего лица такой организации или структуры (т.е. лица, обладающего налоговой правосубъектностью).

Фактически в п.1 данной статьи закреплён вариант сквозного подхода, при котором лица, определяемые как фискально-прозрачные страной источника или страной резидентства получателя дохода, игнорируются для целей СИДН. Налоговые последствия возникают лишь у лиц, взаимно определяемых странами в качестве резидентов (т.е. правосубъектных для целей СИДН лиц) — по их резидентству и определяется то, какое именно СИДН подлежит применению. В то же время п.2 исключает возможность применения положения об освобождении или зачёте дохода от налогообложения в связи с тем, что доход считается полученным также резидентом другого договаривающегося государства.

Представляется, что данная норма носит лишь обеспечительный характер, т.к. гибридный эффект сам по себе не устраняется, поскольку ни нормы MLI, ни нормы СИДН не устанавливают условия принятия расхода к вычету.

Значение нормы заключается в снятии международно-правовых препятствий для противодействия лишь схемам с обратными гибридными организациями. Несмотря на указание, что лицо признаётся фискально-прозрачным для целей СИДН в силу законодательства хотя бы одной из стран, вопрос о фискальной прозрачности лица в случае с классическими гибридными организациями фактически не ставится на линии договорных правоотношений. Так, например, когда класси-

См.: ст. 2, 3, 4 Федерального закона 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» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025)

²¹³ Изменения вносятся в статьи СИДН, соответствующие ст.1 МК ОЭСР или ст.1 МК ООН.

ческая гибридная организация выплачивает процент резиденту другого государства, налоговая правосубъектность данных лиц может не ставиться под сомнение, поскольку оба данных лица считаются налоговыми резидентами своих стран. Вопрос о фискальной прозрачности исходит лишь от третьего лица — материнской компании классической гибридной организации, которая повторно отражает её финансовый результат в своей налоговой базе, что, однако, не влияет на уже состоявшиеся налоговые последствия в других странах.

Представляется, что подход, заложенный в ст.3 MLI, выглядит довольно удачным и востребованным для Российской Федерации, поскольку позволяет устранить автоматическое возникновение гибридности при расчётах между российскими резидентами и зарубежными фискально-прозрачными образованиями, которая может возникать ввиду рассмотрения иностранных фискально-прозрачных образований как полноценных «лиц» для целей НК РФ.

Значение *ст.4 MLI «Лица с двойным резидентством»* заключается в противодействии задвоению пониженного налогообложения при выплате дохода лицам с двойным резидентством²¹⁴. Норма запрещает применение льгот и освобождений, предусмотренных СИДН, если компетентными органами договаривающихся стран не достигнуто согласие о резидентстве лица, иного, чем физическое, и, таким образом, направлена против мультипликации статуса резидента лицами в целях использования налоговых преимуществ, следующих за таким статусом.

Из указания на то, что ограничение распространяется на льготы и освобождения, предусмотренные именно СИДН, усматривается, что речь идёт в первую очередь о случаях льготного налогообложения доходов, полученных лицом с двойным резидентством (в первую очередь, дивидендов). В таких случаях согласно посылу нормы эффект невключения в налоговую базу должен возникать лишь единожды по взаимному согласию «конкурирующих» стран резидентства получателя дохода или вообще не должен возникать. Таким образом, обеспечивается приведение количественных показателей экономических последствий совершения

²¹⁴ Изменения вносятся в статьи СИДН, соответствующие ст.4 МК ОЭСР или ст.4 МК ООН.

операции в соответствии с налоговыми последствиями, т.е. устраняется отклонение налогов от их экономического основания в общемировом масштабе.

Довольно разумным в ст.4 MLI выглядит применение термина «лицо, иное, чем физическое»: это позволяет охватить все категории правосубъектных для целей налогообложения лиц и сделать невозможным избежание применения статьи, например, в отношении доходов, полученных через объединения лиц, наделяемых налоговой, но не гражданской правосубъектностью.

Тем не менее, утверждение о том, что действие данной нормы направлено именно против гибридных несоответствий, спорно. В схемах, охваченных действием правила, совокупный размер налоговых баз не уменьшается как таковой за счёт излишнего вычета расхода, а имеет место лишь его «несогласованное неувеличение» (т.е. эффект двойного невключения в налоговую базу). Экономически такое «неувеличение» налоговой базы от операции имеет место для всех стран мира, но юридически его неприемлемость возникает лишь для двух государств, претендующих на обложение такого лица как своего резидента и предоставляющих такому лицу связанные с этим возможности, в том числе, по вычету расходов из налоговой базы. В этой связи устраняется общемировое двойное неналогообложение, гибридное несоответствие не возникает: «гибридность» в наделении лица статусом резидента образуется, но последствия в виде уменьшения совокупного размера налоговых баз объективно не происходит.

Следует добавить, что слабой стороной ст.4 MLI является сильная зависимость от активности действий налоговых суверенов: компетентные государственные органы могут фактически не принимать усилий к определению резидентства лица или не приходить к согласованному мнению о его резидентстве, в результате чего возникает риск двойного налогообложения. Правильное применение статьи возможно лишь при развитом регулировании международных процедур взаимодействия компетентных органов, профессионализме их сотрудников, а также отсутствии коррупционных факторов, которые, как справедливо отмечают многие

исследователи, влияют на правоприменение и имеют в ряде случаев характер системной проблемы²¹⁵.

В этой связи представляется, что ст.4 MLI для Российской Федерации актуальна ровно настолько, насколько налоговые преференции, предоставляемые исключительно организациям — налоговым резидентам России, могут дублироваться в других странах в силу двойного резидентства. В то же время для противодействия гибридным схемам ст.4 MLI непосредственного значения не имеет.

Наконец, значение *ст.5 MLI «Применение методов устранения двойного налогообложения»* заключается²¹⁶ в совершенствовании порядка применения норм СИДН, регулирующих методику устранения двойного налогообложения, что достигается имплементацией одного из трёх альтернативных вариантов нормы об устранении двойного налогообложения.

Вариант А (п.2–3) и Вариант В (п.4–5) направлены на ограничение освобождения дохода от налогообложения в стране резидентства как способа устранения двойного налогообложения, когда доход также не облагается налогом в стране источника (Вариант А), либо когда получение дохода в виде дивидендов (т.е. невычитаемого платежа) сопровождается вычетом расхода из налоговой базы в стране плательщика (Вариант В). В частности, второй вариант позволяет нейтрализовать гибридный эффект, возникающий при несоответствии в странах интегрированных систем налогообложения дивидендов (систем освобождения дивидендов, вычета дивидендов, отдельных ставок и импутационной мы²¹⁷), применяющихся для устранения экономического двойного налогообложения дивидендов. Вместе с тем оба варианта для Российской Федерации неакту-

²¹⁵ См.: Шевердяев С.Н. Системная коррупция как проблема науки конституционного права: обсуждение вопроса на юридическом факультете МГУ имени М.В. Ломоносова // Конституционное и муниципальное право. – 2016. – № 9. – С. 10–16 ; Ишеков К.А. Нормативное правовое регулирование антикоррупционной политики: проблемы и перспективы // Российский следователь. – 2017. – № 24. – С. 28–32 ; Пешин Н.Л. Борьба с коррупцией в спорте: международный и внутригосударственный опыт // Конституционное и муниципальное право. – 2016. – № 10. – С.31–36.

²¹⁶ Изменения вносятся в статьи СИДН, соответствующие ст.23А или 23В МК ОЭСР или ст. 23 МК ООН.

²¹⁷ См.: Harris P. Corporate/Shareholder Income Taxation and Allocating Taxing Rights Between Countries. 1996. P. 105.

альны, поскольку в российских СИДН используется метод налогового зачёта, а не метод освобождения.

Вариант С (п.6–7) пригоден для стран, применяющих метод зачёта²¹⁸ в СИДН, и заслуживает внимания в силу того, что освобождают от обязанности применения положения СИДН о зачёте иностранного налога, *«когда такие положения позволяют осуществлять налогообложение в этой другой Договаривающейся Юрисдикции только на том основании, что данный доход также является доходом резидента этой другой Договаривающейся Юрисдикции»*. Формулировка данной нормы довольно абстрактна, однако очень весома: она фактически снимает со страны резидентства получателя дохода безусловную обязанность применять зачёт иностранного налога (в том числе, налога, полученного через классическую гибридную организацию, уплаченного в стране её резидентства). Иными словами, дополнение направлено на обеспечение согласованности со ст.3 MLI, на пресечение попыток зачесть против налога резидента налог гибридного образования вместо налога у источника. Кроме того, в рамках данного варианта «обнуляются» все обязанности страны резидентства по освобождению доходов от налогообложения, установленные СИДН, что направлено на сохранение за странами права облагать налогами своих резидентов и на устранение любых препятствий к «дообложению» доходов при их низком налогообложении у источника выплаты (например, в силу конфликта квалификации вида дохода).

²¹⁸ Использование термина «вычет по налогу» в пп. i) и ii) в п.6 ст.5 MLI представляет собой терминологическую неточность, поскольку речь идёт именно о зачёте иностранного налога (*tax credit*), т.е. об уменьшении налога в стране резидентства на сумму налога, уплаченного в стране источника дохода. Вычет как способ устранения двойного налогообложения (*deduction*) представляет собой уменьшение налоговой базы в стране резидентства на сумму налога в стране источника дохода (т.е. вычет из налоговой базы, а не суммы налога). Он применяется реже и менее выгоден налогоплательщику.

Истолкование термина как «зачёт» иностранного налога следует также из английской версии данной нормы MLI: «...Contracting Jurisdiction shall allow... as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the in-come tax paid in that other Contracting Jurisdiction...» [*«...Договаривающаяся сторона предоставляет... вычет из налога на доход этого резидента, в размере, равном доходу, уплачен-ному в этой другой Договаривающейся юрисдикции»*].

Это также следует из п. 68 пояснительной записки к MLI, опубликованных на официальном сайте ОЭСР.

См: Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (дата обращения: 24.03.2023) ; Explanatory statement to the Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting. URL: <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (дата обращения: 20.03.2023).

Вместе с тем, Вариант С, созданный в большей степени для стран с политической экспорта капитала, не оказался востребован для России, в связи с чем, как усматривается, ей и была сделана оговорка о неприменении ст.5 MLI.

Следует также отметить, что охарактеризованные выше нормы не всегда вносятся в СИДН именно в силу MLI. Так, норма, устанавливающая процедуру разрешения компетентными органами конфликта налогового резидентства, и до введения п.1 ст. 4 MLI уже существовала в 22 российских СИДН, в 8 из которых также присутствовало указание на запрет льгот в случае неразрешения такого конфликта (в СИДН с Арменией, Казахстаном, Латвией, Литвой, Мексикой, Норвегией, США, Чили, Эквадором)²¹⁹. Норма же о фискально-прозрачных образованиях, аналогичная п.1 ст.3 MLI, иногда также предусматривается отдельно, что видно на примере приостановленных ныне СИДН России со Швецией²²⁰ и с Японией²²¹, а также заключённого в 2024 году СИДН с Малайзией²²².

Эффективность мер, предусмотренных MLI, трудно оценить на данном этапе, поскольку ряд подписавших стран ещё не начал применение его положений. Так, по состоянию на начало 2025 года MLI не ратифицирована 16 странами, подписавшими его (в т.ч. Алжиром, Аргентиной, Италией, Колумбией, Кувейтом, Марокко, Перу, Северной Македонией, Турцией и некоторыми другими), и начала применяться в отношении лишь части российских СИДН²²³.

²¹⁹ СИДН с Латвией в настоящее время денонсировано, СИДН с Литвой, Норвегией – приостановлены.

²²⁰ См.: Протокол о внесении изменений в Конвенцию между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Швеции об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы (Подписан в г. Санкт-Петербурге 24.05.2018) (действие конвенции приостановлено) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

²²¹ См.: Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Японии об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и о предотвращении избежания и уклонения от уплаты налогов (Заключена в г. Владивостоке 07.09.2017) (действие конвенции приостановлено) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

²²² См.: Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Малайзии об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и о предотвращении избежания и уклонения от налогообложения (Заключено в г. Путраджая 17.05.2024) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

²²³ См.: Signatories and parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. Status as of 10 January 2025 [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/beps-mli-signatories-and-parties.pdf/_jcr_content/renditions/original./beeps-mli-signatories-and-parties.pdf (дата обращения: 04.02.2025).

Из вышеизложенного следует, что, с одной стороны, из норм MLI усматривается выраженность суверенной воли Российской Федерации на противодействие использованию гибридных механизмов в целях снижения налоговой нагрузки и на устранение международных препятствий для противодействия факторам, приводящим к налоговой асимметрии, на многосторонней основе.

С другой стороны, сами по себе международные меры не способны устранить уменьшение совокупного размера налоговых баз, поскольку предназначены для работы совместно с национальными нормами. Более того, перспективы успешного выполнения Частью 2 MLI своих функций (в т.ч. и для России) вызывает сомнения ввиду ряда проблем юридического и политического характера.

Правовые проблемы внедрения международных антигибридных норм²²⁴.

Первой такой проблемой является *альтернативность и диспозитивность норм*. Ни одна из «антигибридных» статей (ст.3, 4, 5 MLI) не является императивной для стран-участниц²²⁵, поскольку сотрудничество в области противодействия гибридным налоговым схемам не входит в т.н. «минимальный стандарт», т.е. в число императивных норм MLI. При этом причина такого невключения не всегда ясно обозначена, в результате чего ситуации, когда государства не считают нужным гармонизировать регулирование в этой области, и ситуации, когда страны уже имеют в своих СИДН нормы, схожие с предложенными в MLI, внешне сливаются.

Кроме того, при условии принятия ст.3, 4, 5 MLI существует система оговорок, позволяющая не применять соответствующие положения по отношению к определённым группам заключённых СИДН. Так, страна может оставить за собой право не применять п.2 ст.3 MLI, предусматривающий ограничение освобождений дохода при его включении в базу одновременно в двух юрисдикциях. Страна вправе также сделать оговорку о применении п.1 и 4 данной статьи, в зависимости от наличия и критериев детализированности аналогичной нормы в соответствующей

²²⁴ Данный раздел параграфа подготовлен на основе следующей статьи автора настоящей диссертации: Харин А.К. О проблемах применения международных договоров Российской Федерации для противодействия гибридным схемам снижения налоговой нагрузки // Евразийская адвокатура. – 2023. – № 6 –(65). – С. 109–115.

²²⁵ См.: Пп. «а» п.5 ст.3, пп. «а» п.3 ст.4, п.1 ст.5 MLI.

щих СИДН. Допускаются оговорки и по вопросу применения ст.4 MLI: текст пункта 1 может не включаться в те СИДН, которые уже в определённой степени регулируют порядок налогообложения лиц с двойным резидентством.

Говорить о диспозитивном методе правового регулирования в международном налоговом праве как о редком феномене было бы неправильно, поскольку международные договоры сами по себе являются продуктом согласования волей носителей суверенитета. Ни одна договаривающаяся сторона не вправе принудить другую сторону к заключению международного договора, регулирующего вопросы налогообложения на неприемлемых для неё условиях.

Тем не менее, тесная связь международных налоговых соглашений с трансграничным перемещением капитала, факторы международной налоговой конкуренции и уклонения от уплаты налогов вынуждают страны координировать налоговую политику. Её основные задачи, решаемые на уровне международных договоров, а именно распределение налогового суверенитета, обеспечение нейтральности перемещения капитала и противодействие уклонению от налогообложения, наиболее успешно достигаются при стандартизации подходов государств²²⁶.

По словам И.А. Хавановой, хотя стандартизация и не гарантирует правильного применения норм, но именно текстовая однородность закладывает основу единообразного правопонимания²²⁷. В международном налоговом праве это обеспечивается единым форматом текста, установленного в модельных конвенциях, лежащих в основу всех применимых СИДН. Существующие модельные конвенции имеют некоторые различия, но в целом не нарушают единого стандарта.

Государства при заключении СИДН не обязаны конструировать их на основе модельных конвенций, поскольку они предназначены лишь для обозначения рекомендуемой начальной переговорной позиции. Тем не менее, страны всё же

²²⁶ Данный подход к определению приоритетных задач СИДН признается не только в теории международного налогового права, но и в практике многих стран, в т.ч. и в России.

См.: Постановление КС РФ от 25.06.2015 № 16-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С.П. Лярского».

²²⁷ См.: Хаванова И.А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / под ред. И.И. Кучерова. – М. : ИЗИСП, Юриспруденция, 2016. – С. 124.

чаще всего придерживаются единого стандарта, закреплённого в модельных конвенциях, что обеспечивает успех достижения вышеупомянутых задач налоговой политики. Существенное отступление от стандартов не приветствуется, а иногда чревато также ограничением сотрудничества, включением в список юрисдикций, ведущих недобросовестную налоговую конкуренцию. В этой связи любая вариативность в международных соглашениях создаёт предпосылки для утраты эффективности системы международного сотрудничества в налоговой сфере.

Иными словами, альтернативность и диспозитивность, с одной стороны, дают юрисдикциям возможность осуществить плавный переход к разработанному выбранному стандарту, но, с другой стороны, за счёт массы вариантов имплементации норм осложняют и замедляют сотрудничество стран.

Узость области применения норм международного уровня является второй проблемой и выражается в их распространении лишь на налогообложение доходов, в то время как порядок вычета расходов из налоговой базы лиц, осуществляющих платёж, регулируется исключительно на национальном уровне. Это становится одной из причин возложения на международные нормы, в первую очередь, обеспечительной функции в противодействии размыванию налоговой базы гибридными механизмами, в то время как непосредственное устранение гибридных эффектов осуществляется за счёт институтов национального законодательства.

СИДН также не приспособлены под нейтрализацию эффектов гибридных юридических актов. Несмотря на нормы, дифференцирующие виды дохода в зависимости от правового режима финансового инструмента, со временем их действие может устаревать. Так, например, даже определив детально правила налогообложения дивидендов, страны обычно не оговаривают исчерпывающим образом инструменты, доход по которым признаётся дивидендом, а оставляют в СИДН норму, отсылающую к национальному законодательству. В силу различий регулирования подходы к определению видов дохода могут различаться, поэтому без установления на международном уровне исчерпывающего перечня финансовых инструментов и правил определения вида полученного по ним дохода риска возникновения конфликта квалификаций полностью не избежать.

Данную проблему теоретически можно было бы нейтрализовать введением института «дедушкиной оговорки» в СИДН – положения, в силу которого при применении СИДН должна использоваться редакция норм национального налогового законодательства, действовавшая на дату заключения СИДН, без учёта последующих изменений. В таком случае правила квалификация доходов по международным операциям были бы стабилизированы и защищены от последующих непредвиденных изменений, однако данный механизм слишком громоздок и едва ли реализуем на практике.

В итоге, если, например, страны, входящие в ЕС, могут компенсировать фрагментарность и неполную продуманность предложенных изменений за счёт единого наднационального регулирования, то страны, принявшие MLI и не имеющие условий для принятия рекомендованных поправок в национальное законодательство, вынуждены применять нормы обрывочного характера, слабо приспособленные для противодействия полному спектру гибридных схем.

Политические проблемы внедрения международных антигибридных норм. Первой такой проблемой выступает *недостаточная заинтересованность стран во внедрении антигибридных норм*. Внедрение предложенных стандартов борьбы против эффектов гибридных механизмов проблематично не только в силу описанных выше особенностей их юридической техники, но также в силу того, что иногда предложенный стандарт идёт вразрез с налоговой политикой отдельных стран, а его введение попросту не соответствует их публичному интересу.

Так, в базе данных ОЭСР²²⁸ о выбранных вариантах и оговорках относительно применения MLI содержится информация относительно 104 стран.

Статья 3 MLI: 71 страна оставила за собой право не применять статью полностью; 11 стран сделали оговорки о частичном неприменении (Австралия, Великобритания, Ирландия, Испания, Люксембург, Малайзия, Нидерланды, Норвегия,

²²⁸ См.: BEPS MLI Matching Database. URL: <https://www.oecd.org/en/data/tools/beps-ml-matching-database.html> (дата обращения: 04.02.2025).

Румыния, Чили, Япония), 2 из которых сделали это ввиду наличия таких положений в действующих СИДН (Австралия, Нидерланды).

Статья 4 MLI: 61 страна оставила за собой право не применять статью полностью, 14 стран сделали оговорки о частичном неприменении (Австралия, Алжир, Индонезия, Ирландия, Коста-Рика, Мексика, Норвегия, Оман, Папуа-Новая Гвинея, Перу, Румыния, Россия, Фиджи, Япония).

Статья 5 MLI: 46 стран оставили за собой право не применять статью полностью. При этом из трёх альтернативных формулировок, касающихся положений об устранении двойного налогообложения Вариант А (с методом освобождения) выбрали 8 стран, Вариант С (с методом зачёта) – 18 стран. Вариант В, обеспечивающий возможность ограничения освобождения дивидендов при их вычете из налоговой базы плательщика, не выбрала ни одна страна.

Невысокая заинтересованность стран в принятии антигибридных норм международного уровня, следующая из данной статистики, объясняется следующим.

Несочетаемость целей экономической политики. Антигибридные нормы международного уровня обеспечивают дополнительными возможностями для борьбы с гибридными налоговыми схемами, прежде всего, страну резидентства получателя дохода, выплачиваемого в рамках международной операции. Получателями дохода, не сопровождаемого корреспондирующим переходом имущественных благ (в т.ч. процентов, дивидендов, роялти), в основном выступают резиденты стран, ведущих политику экспорта капитала (развитых стран).

В этой связи государства, придерживающиеся политики импорта капитала и выступающие в основном в качестве страны источника такого дохода (развивающиеся страны), мало что получают от внедрения антигибридных норм международного уровня, поскольку вопрос вычета суммы понесённого расхода из налоговой базы регулируется только на уровне национального законодательства.

Если страны источника дохода и оказываются заинтересованными в противодействии размыванию налоговой базы гибридными механизмами, то их задачи, в первую очередь, сводятся к защите национальной налоговой базы и к сохранению приемлемых налоговых условий для своих резидентов, а не к обеспечению

нейтральности перемещения капитала в общемировом масштабе. С одной стороны, концепция «антигибридных правил» отдаёт преимущественное право по «дообложению» выплачиваемой суммы именно той стране, чей резидент совершает такой платёж, путём ограничения вычета соответствующего расхода из налоговой базы. С другой стороны, развивающиеся страны, деятельность налогоплательщиков которых меньше связана с инвестированием, бывают больше заинтересованы именно в сохранении права на вычет расходов из налоговой базы, облегчающего налоговую нагрузку своего резидента, осуществляющего платёж. В таких случаях устранение гибридного эффекта отходит для них на второй план, и гибридные несоответствия продолжают восприниматься ими как естественный продукт «независимой реализации странами своего налогового суверенитета»²²⁹.

Такое несочетание приоритетов экономической политики, особенно проявляющееся в отношениях между развитыми и развивающимися странами, усложняет международное сотрудничество, и решить проблему размывания налоговой базы гибридными механизмами на взаимоприемлемой основе становится тяжелее.

Налоговая конкуренция. Данный фактор вытекает из предыдущего и также тесно связан с распределением права «дообложения» международных платежей.

Следует согласиться с С.А. Роха, что наиболее болезненный дискуссионный вопрос при применении антигибридных правил заключается именно в том, как с экономической точки зрения справедливо распределить полномочия налоговых суверенов на «дообложение» суммы, добившись, при этом, одновременно и адекватной собираемости налогов, и налогового стимулирования отдельных субъектов налогообложения²³⁰. Однозначно разрешить, чей налоговый резидент обладает большей степенью привязки к сумме платежа, не представляется возможным.

²²⁹ Как продукт «независимой реализации странами своего налогового суверенитета» гибридные механизмы характеризуются, в частности, Р. де Боэром и О. Марресом.

См.: De Boer R., Marres O. BEPS Action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements//Intertax. 2015. № 43. P. 14.

²³⁰ См.: Rocha S.A. The Other Side of BEPS // Tax Sovereignty in the BEPS Era. Series of International Taxation. Vol.60. Kluwer Law International. 2017. P. 179 –201.

До тех пор, пока государства всего мира не придут к единому подходу к очерёдности «дообложения» дохода в случае уменьшения совокупного размера налоговых баз, антигибридные нормы, принимаемые как на национальном, так и на международном уровнях, будут восприниматься не как решение проблемы системы международного налогообложения, а как фактор внешнего воздействия на систему налогообложения. Представляется, что изменения могут произойти лишь в случае получения всеми государствами полноценных данных, позволяющих сопоставить реальные размеры ущерба от гибридных эффектов и ущерба от потенциального изменения приоритетов своей налоговой политики в пользу общемирового сотрудничества (подобно тому, как в прошлом веке пришло понимание ущерба экономике от двойного налогообложения). До этого момента антигибридные нормы международного уровня так и будут оставаться мало востребованными для стран, конкурирующих в сфере международного налогообложения.

Намеренное предоставление льгот. В ряде случаев гибридный эффект, возникающий при использовании определённых механизмов, не устраняется, если его возникновение не противоречит публичному интересу конкретных стран.

Как справедливо отмечает Я. Браунер, рекомендации Мероприятия 2 Плана по противодействию BEPS, построены на презумпции, что гибридные эффекты признаются негативным явлением для государств²³¹. Вместе с тем, государство как носитель налогового суверенитета вправе самостоятельно определять, как осуществлять налогообложение, и никто не вправе предрешать извне, что рекомендуемый стандарт окажется полезен для экономики государств.

Действительно, в ряде случаев государства осведомлены о возможном возникновении гибридных эффектов, но не спешат включать в свои СИДН и своё законодательство антигибридные нормы. Отчасти это объясняется той же налоговой конкуренцией, в рамках которой государства стараются привлечь капитал путём создания наиболее благоприятных налоговых условий его перемещения.

²³¹ См.: Brauner Y. An Essay on BEPS, Sovereignty and Taxation // Tax Sovereignty in the BEPS Era. Series of International Taxation. Vol.60. Kluwer Law International. 2017. P. 73–95.

При взаимодействии с резидентами таких стран в ряде случаев и возникает необходимость в защитном средстве — субсидиарном правиле нейтрализации гибридного эффекта. Иными словами, во избежание гибридного эффекта государство может быть вынуждено проводить дообложение своего резидента, действуя вразрез с разумными правовыми ожиданиями налогоплательщика.

Впрочем, субсидиарное правило нейтрализации является прямым доказательством того, что многие государства не заинтересованы в принятии стандартов, выгодных развитым странам²³², в ущерб своим национальным интересам и институтам, долго существующим в национальных правовых системах. В связи с этим спорно, что антигибридные нормы вообще могут считаться состоятельными и будут восприняты большинством стран в обозримом будущем.

Наконец, второй проблемой политического характера, затрудняющей противодействие гибридным налоговым схемам, выступает *приостановка и прекращение международного сотрудничества по вопросам налогообложения между Российской Федерацией и рядом зарубежных стран*. Так, с мая 2021 года прекратили действие СИДН Российской Федерации с Данией, с Латвией, с Литвой, с Нидерландами и с Украиной²³³. Кроме того, ряд недружественных стран с 2022 года фактически прекратили обмен информацией и попали в перечень²³⁴ стран, не обеспечивающих обмен финансовой информацией. Деграция отношений в области международного обмена информацией выступает критическим фактором,

²³² См.: Brauner Y. Ibid. ; Quinioenes N. The Birth of the New International Tax Framework // Tax Sovereignty in the BEPS Era. Series of International Taxation. Vol.60. Kluwer Law International. 2017. P. 175.

²³³ См.: Информационное сообщение о денонсации Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Дания об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 08.02.1996 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 23.06.2024) ; Федеральный закон от 28.02.2023 № 40-ФЗ «О денонсации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Латвийской Республики об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025) ; Федеральный закон от 26.05.2021 № 139-ФЗ «О денонсации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Нидерландов об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025) ; Информационное сообщение о денонсации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Украины об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и предотвращении уклонении от уплаты налогов от 08.02.1995 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.08.2023).

²³⁴ См.: Приказ ФНС России от 30.10.2024 № ЕД-7-17/914@ «Об утверждении Перечня государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

который ещё более отдаляет российские перспективы противодействия гибридным налоговым схемам на международной основе: без получения такой информации невозможно устанавливать структуру используемой гибридной налоговой схемы, невозможно получать достоверные данные о содержании операций, совершаемых за пределами территории РФ. Данный фактор пока не стал масштабным, однако риски его развития всё же сохраняются.

Кроме того, Российской Федерацией приостановлено действие ключевых норм 37 СИДН с недружественными странами, что поставило ряд вопросов, в т.ч. о том, остаётся ли согласованной при приостановлении действия СИДН воля стран на достижение однократности налогообложения, являющаяся существенным условием возникновения гибридных механизмов.²³⁵

Ответ на данный вопрос представляется положительным, поскольку приостановление действия СИДН не выражает отзыва воли налогового суверена на исполнение международных обязательств, имеющего место при их прекращении. Так, например, Б.И. Осминин определяет приостановление действия международного договора как *«перерыв в действии договора на какой-то период времени»*, при котором он *«продолжает существовать, но не применяется»*²³⁶.

Приостановление действия СИДН, скорее, представляет собой одностороннюю меру защиты национальных интересов, заключающуюся во временном отказе Российской Федерации от исполнения отдельных положений действующих международных договоров до устранения нарушений *«законных экономических и иных интересов Российской Федерации, прав ее граждан и юридических лиц»*. Такие нарушения, выраженные во внесении России в перечни стран, не сотрудничающих в налоговой сфере, по замечаниям И.А. Хавановой, стали далеко не без-

²³⁵ См.: Указ Президента РФ от 08.08.2023 № 585 «О приостановлении Российской Федерацией действия отдельных положений международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025); Федеральный закон от 19.12.2023 № 598-ФЗ «О приостановлении Российской Федерацией действия отдельных положений международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

²³⁶ Осминин Б.И. Правовые модели прекращения и приостановления государствами действия международных договоров // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. – 2019. – № 4. – С. 116–133.

обидной мерой²³⁷, значительно повлиявшей на действие СИДН. В этой связи основанием для приостановки СИДН служит ст.60 Венской конвенции 1969 года о праве международных договоров, допускающая приостановление двустороннего международного договора при нарушении другим государством положения, имеющего существенное значение для объекта и целей договора.

В этой связи проблема превенции использования гибридных механизмов не утрачивает актуальности для России даже в условиях приостановки ряда СИДН. Во-первых, более 40 российских СИДН, где закреплено встречное волеизъявление стран на достижение однократности налогообложения остаются полностью действующими. Во-вторых, для резидентов стран, действие СИДН с которыми приостановлено, также сохраняется возможность участия в опосредованных гибридных схемах с задействованием в качестве промежуточных звеньев резидентов государств, с которыми СИДН продолжают действовать.

Таким образом, именно из международного уровня регулирования (из преамбулы к MLI, из ст.3, 6 – 7 MLI) вытекает намерение Российской Федерации противодействовать гибридным налоговым схемам как одному из способов снижения налоговой базы, противоречащих целям налоговых соглашений. СИДН, на которые распространены такие нормы, также позволяют устранять международно-правовые препятствия для внедрения антигибридных норм национального законодательства, устранять влияние конфликтов правовой квалификации на налогообложение международных операций, обеспечивать обмен информацией для выявления гибридных налоговых схем. Нормы международных договоров, аналогичные п.1 ст.4 MLI, также выступают непосредственным инструментом противодействия множественному использованию преимуществ статуса резидента организациями и корпоративными образованиями при получении дохода (которое, однако, не приводит к уменьшению совокупного размера налоговых баз).

²³⁷ См.: Хаванова И.А. Правовая модель частичного приостановления действия международных налоговых договоров России // Финансовое право. – 2023. – № 10. – С. 20–25.

Хотя антигибридные нормы нашли отражение в Части 2 MLI и ряде российских СИДН, их действие носит крайне ограниченный характер и зависит от внедрения отсутствующих в настоящее время национальных антигибридных норм.

Проблема существует и с фактическим темпом внедрения таких норм: ст.3 и 4 MLI, ратифицированные Россией, распространены лишь на 26 СИДН, и только в отношении 3 из них Россией опубликован синтезированный текст (с Австралией, с Великобританией и с Индией). Это объясняется юридическими (альтернативность, диспозитивность и узкая область применения норм) и политическими (низкая заинтересованность стран в противодействии гибридным схемам, сокращение сотрудничества с недружественными странами) причинами.

Учитывая, что MLI ещё не ратифицирована рядом стран, а большинство СИДН не содержит антигибридных норм (в т.ч. в своём синтезированном варианте), представляется, что состояние международных средств противодействия гибридным налоговым схемам в мире в целом является неудовлетворительным.

3.2. Предложения по внедрению антигибридных норм в налоговое законодательство Российской Федерации

Публичный интерес Российской Федерации в области внедрения антигибридных норм. В связи с высокой зависимостью финансово-правовых норм от государственной политики, которая подчёркивается рядом исследователей (в частности, Гуркиным А.С., Карасевой М.В.)²³⁸, важно учитывать содержание публичного интереса Российской Федерации по вопросу противодействия гибридным налоговым схемам.

Для этого следует в первую очередь очертить значение категории «публичный интерес». Возьмём за основу следующие определения, отражающие существенные для настоящего исследования черты рассматриваемой категории.

²³⁸ См.: Гуркин А.С. Финансово-правовые меры поддержки субъектов предпринимательской деятельности в условиях санкций // Безопасность бизнеса. – 2022. – № 5. – С. 15; Карасева М.В. Финансовое право - политически "напряженная" отрасль права // Государство и право. – 2001. – № 8. – С. 60.

Во-первых, обратимся к общеправовому понятию публичного интереса. Так, Ю.А. Тихомировым, публичный интерес определяется следующим образом: *«Публичный интерес есть признанный государством и обеспеченный правом интерес социальной общности, удовлетворение которого служит условием и гарантией её существования и развития»*²³⁹. В свою очередь, В.Ф. Яковлев вкладывает в содержание понятия *интересы всех граждан, образующих то или иное общество, выразителем которых является государство*²⁴⁰. Во всех формулировках обращает на себя внимание раскрытие категории через интерес социальной общности, в чём прослеживается отсылка к принципу народного суверенитета, в рамках которого органы государственной власти реализуют делегированные им народом полномочия от имени и в интересах народа²⁴¹.

Во-вторых, обратимся к предложенному Д.М. Щекиным отраслевому понятию публичного интереса в налоговом праве, который определяется как *«одобренная публичным субъектом в правовой форме общественной потребности в области налоговых отношений, ориентированной на увеличение общественного блага»*²⁴². Такое понимание категории демонстрирует одно из ключевых свойств публичного интереса — закрепление общественной потребности в правовой форме.

Как следствие, содержание публичного интереса Российской Федерации в противодействии гибридным схемам целесообразно определять с учётом потребности социальной общности в таких мерах и признании такой потребности государством в нормах права. Первый признак особенно важен, так как, когда управ-

²³⁹ Похожее определение приводит А.В. Кряжков, определяя публичный интерес как *«признанный государством и урегулированный (обеспеченный) правом общественный интерес»*.

См.: Публичное право: учеб. для юрид. фак. и вузов / Ю. А. Тихомиров. — Москва: Бек, 1995. — С. 54–55 ; Кряжков А.В. Публичный интерес: понятие, виды и защита // Государство и право. — 1999. — № 10. — С. 95.

²⁴⁰ Цит. по: Варламова А.Н. Публичные службы и публичный интерес в конкурентном праве // Конкурентное право. — 2017. — № 4. — С. 3–7.

²⁴¹ Принадлежность всех форм публичной власти народу подчёркивается, в частности, С.А. Авакьяном, В.А. Лебедевым и другими исследователями.

См.: Авакян С.А. Модернизация публично-политических отношений и конституционное реформирование: проблемы и перспективы // Конституционное и муниципальное право. — 2019. — № 9. — С. 3–6; Лебедев В.А. Народовластие и публичная власть // Конституционное и муниципальное право. — 2021. — № 3. — С. 6–7.

²⁴² Щекин Д.М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве: дисс. ... д-ра юрид. наук. М., 2023. С. 12–13.

ленческие решения принимаются вопреки воле и интересам народа, публичный интерес лишь имитируется: в действительности же реализуется частный интерес определённых лиц, наделённых властными полномочиями, который Д.М. Щекин называет «квазипубличным»²⁴³ и который, согласно справедливым замечаниям С.А. Ядрихинского, таит в себе опасность произвола²⁴⁴.

Следует учитывать, что реализация публичного интереса в области регулирования налоговых правоотношений сопровождается вторжением в право собственности, пусть и на основании закона. В этой связи рядом исследователей (в частности, Е.А. Лукашёвой, О.Ю. Бакаевой, Е.В. Покачаловой, Ю.В. Ледневой²⁴⁵) признаётся антагонистичный характер отношений в области налогообложения.

Как следствие, при внедрении антигибридных норм следует стремиться к сохранению баланса частных и публичных интересов для наиболее оптимального развития экономики. Такой баланс достигается путём обеспечения максимально эффективного взимания налогов при минимальном подавлении экономического потенциала и энергии частного интереса налогоплательщиков, являющегося, по словам Д.М. Щекина, основным двигателем социально-экономического развития²⁴⁶.

Для установления содержания публичного интереса Российской Федерации в области противодействия гибридным налоговым схемам следует обратиться к основным направлениям бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики, утверждённым в Российской Федерации, и к нормам действующего налогового законодательства.

²⁴³ См.: Щекин Д.М. О балансе публичного, квазипубличного и частного интересов в практике Конституционного Суда РФ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда 2004 года: по материалам II Межд. науч.-практ. конф. (г. Москва, 15–16 апреля 2005 г.). – М., 2006. ; Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2007. – С. 94.

²⁴⁴ См.: Ядрихинский С.А. Проблемы реализации законных интересов налогоплательщиков // Российский юридический журнал. – 2020. – № 4. – С. 138–144.

²⁴⁵ См.: Лукашева Е.А. Социалистическое правосознание и законность. – М.: Юридическая литература, 1973. – С. 48–162; Бакаева О.Ю., Покачалова Е.В. Мониторинг и аудит как инструмент достижения баланса частных и публичных интересов в налоговых и таможенных правоотношениях // Вестник Пермского университета. Юридические науки. – 2018. – № 4. – С. 616–643; Леднева Ю.В. Конфликт интересов при реализации в России международных договоров об избежании двойного налогообложения // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. – 2019. – № 2. – С. 49–54.

²⁴⁶ См.: Щекин Д.М. Баланс частных и публичных интересов и борьба с налоговыми злоупотреблениями в современной России // Закон. – 2018. – № 11. – С. 32–43.

Направления налоговой политики Российской Федерации по состоянию на начало 2025 года характеризуются двумя разнонаправленными тенденциями.

Первым свойством российской налоговой политики является её долгосрочная направленность на противодействие выводу капитала за рубеж. Так, Россия с 2013 года неизменно придерживается курса²⁴⁷ на интенсивное противодействие уклонению от налогообложения, результатом чего за последние 10 лет стали закрепление в налоговом законодательстве Российской Федерации общих антиуклонительных правил (GAAR) в ст.54.1 НК РФ и имплементация ряда специальных антиуклонительных правил (SAAR): концепции фактического права на доход, правил КИК, правил контролируемой задолженности.

В рамках антиуклонительного курса Россия также стала развивать международное сотрудничество в области обмена информацией и совершенствования системы СИДН, что выразилось в ратификации²⁴⁸ в 2014 году Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам (Заключена в г. Страсбурге 25.01.1988) и в постепенной имплементации рекомендаций Плана по противодействию BEPS. Отдельным значимым событием стало присоединение России к MLI.

Стремление к дальнейшему углублённому международному взаимодействию в области налогообложения Россия подтвердила также, присоединившись к резолюции²⁴⁹ Генеральной Ассамблеи ООН от 30.12.2022 № 77/244.

Следует добавить, что развитие антиуклонительных институтов, в т.ч. в сфере деофшоризации и совершенствования средств противодействия BEPS, практически ежегодно официально закрепляется в качестве одной из приоритетных задач в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики, утверждаемых Минфином РФ.

²⁴⁷ См.: Бюджетное послание Президента РФ Федеральному собранию от 13.06.2013 «О бюджетной политике в 2014–2016 годах» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.04.2024).

²⁴⁸ См.: Федеральный закон от 04.11.2014 № 325-ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

²⁴⁹ См.: Резолюция Генеральной Ассамблеи ООН от 30.12.2022 № 77/244. URL: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2023-02/N2300452r.pdf> (дата обращения: 20.03.2024).

Вторым свойством текущей налоговой политики Российской Федерации является экстраординарность её направлений, спровоцированная усиленным внешнеполитическим и внешнеэкономическим давлением со стороны недружественных стран с февраля 2022 года. Приоритет отдаётся тем направлениям налоговой политики, которые обеспечивают бесперебойное функционирование экономики в условиях ограничения внешнеэкономических связей и перераспределение налоговой нагрузки от экономически слабых субъектов к более сильным.

Как следствие, антиуклонительные направления налоговой политики сохранились, но отошли на второй план. По состоянию на 2025 год решение вопроса, связанного с противодействием гибридным налоговым схемам изначально осложняется технически ввиду ограничения сотрудничества ряда стран в области обмена информацией по вопросам налогообложения, в то время как обмен информацией выступает одним из фундаментальных организационных условий для согласованного применения антигибридных правил.

Вместе с тем усматривается, что политическая потребность Российской Федерации в противодействии гибридным налоговым схемам всё же нашла своё официальное правовое закрепление в Преамбуле к ратифицированной Россией MLI.

Так, исходя из абз.5–6 Преамбулы к MLI, стороны заключили её, *«поддерживая пакет мер, разработанных в соответствии с Планом ОЭСР/ "Группы двадцати" по BEPS»* и *«отмечая, что План BEPS ОЭСР/G20 включал в себя меры, относящиеся к налоговым соглашениям, для решения вопросов применения гибридных схем снижения налоговой нагрузки, предотвращения злоупотреблений положениями соглашений»*. Поскольку План по противодействию BEPS поддержан полностью, представляется, что такая поддержка распространяется и на рекомендации относительно национального законодательства, являющиеся неотъемлемой частью Мероприятия 2 Плана по противодействию BEPS. Как следствие, факт ратификации Россией текста MLI, включая его Преамбулу, свидетельствует о законодательном закреплении потребности во введении антигибридных норм в российское налоговое законодательство.

Хотя координация действий России с некоторыми государствами в области противодействия гибридным налоговым схемам затруднена, задача по защите национальной налоговой базы от размывания за счёт использования гибридных налоговых схем может быть успешно решена Россией самостоятельно.

Действующее налоговое законодательство Российской Федерации не содержит специальных норм, направленных против гибридных налоговых схем. Вместе с тем результаты исследования вопросов, изложенных в Главе 2 настоящей диссертации, подтвердили уязвимость российской налоговой системы к большинству видов гибридных налоговых схем, в связи с чем усматривается потребность в установлении антигибридных норм.

Резюмируем факторы российского налогового законодательства, обуславливающие возможность вовлечения российских резидентов в гибридные налоговые схемы.

Первым фактором выступает отсутствие в российском налоговом законодательстве норм, из которых бы следовала недопустимость уменьшения совокупного размера налоговых баз контрагентов при совершении международной экономической операции. Их отсутствие изначально лишает Российскую Федерацию «опорной точки» в доказывании правомерности «дообложения» сумм, выплата которых приводит к такому уменьшению.

Как следствие, создаётся невозможность квалификации такого уменьшения как правонарушения, предусмотренного п.1 или п.3 ст.122 НК РФ, даже при применении общих антиуклонительных правил, содержащихся как в ранее принятом Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53, так и в ныне действующей ст.54.1 НК РФ (кроме случаев, если гибридный эффект создаётся в результате искусственного искажения действительного экономического смысла сделки, при котором может быть применена переквалификация).

В связи с этим, в дополнение к существующей ст.54.1 НК РФ, следует закрепить нормы о недопустимости уменьшения налоговой базы или суммы уплачиваемого налога, если это приводит к уменьшению совокупного размера налоговых баз участников операции.

Второй фактор усматривается в том, что возможность применения норм НК РФ, позволяющих уменьшать налоговую базу при совершении операции с нерезидентом, не ставится в зависимость от наличия конфликтов правовой квалификации в основополагающих элементах подоходного налогообложения.

Так, например, конфликт квалификации дохода «процент/дивиденд» разрешается в пользу процента при отсутствии критериев участия и пропорциональности (п.3 ст.43 НК РФ). Доход может быть признан дивидендом, только если он обладает свойством пропорциональности по отношению к распределяемой прибыли от участия в уставном капитале (п.1 ст.43 НК РФ), или при переквалификации по правилам контролируемой задолженности (п.4 ст.269 НК РФ).

Как следствие, расходы на совершение такой выплаты в пользу нерезидента могут вычитаться из базы налога на прибыль организаций в порядке ст.252 НК РФ даже при инвестиционном характере займа (абз.2 пп.2 п.1 ст.265 НК РФ), способствующем пониженному налогообложению дохода в стране резидентства его получателя.

Не ограничивается возможность уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль организаций и при конфликте квалификации по признаку правосубъектности лица. Так, вычет расхода из налоговой базы в сумме платежа нерезиденту по правилам ст.252 НК РФ допускается вне зависимости от того, состоялся ли вычет этой же суммы расхода параллельно в другой стране в силу двойного резидентства организации или в силу фискальной прозрачности корпоративного образования или филиала. Вычет расхода в связи с переходом экономического блага в пользу нерезидента не ограничивается, даже когда на стороне его получателя не образуется объект налогообложения.

Причина заключается в том, что координация действий стран по вопросу вычета расходов из налоговой базы по налогу на прибыль (корпоративному налогу) не сложилась исторически, т.к. это является исключительно вопросом национального права.

Одновременно возможность применения организациями – налоговыми резидентами РФ освобождений и пониженных налоговых ставок, не являющихся

налоговыми льготами и предусмотренных в целях распределения налоговой обязанности для устранения экономического двойного налогообложения, не ставится в зависимость от квалификации платежа в стране резидентства лица, выплачивающего доход, и вычитаемости его из налоговой базы такого лица. В текущих условиях таковыми являются пониженные налоговые ставки по доходам в виде дивидендов и в виде выплат по цифровым финансовым активам в сумме, равной полученной эмитентом сумме дивидендов (п.3, п.4.5 ст.284 НК РФ).

В связи с этим имеется законодательная потребность в установлении ограничений: 1) на вычет из налоговой базы расходов, понесённых в связи с выплатой пассивных доходов в пользу нерезидентов, не сопровождаемой встречным переходом прав на имущественные блага, и 2) на применение пониженных налоговых ставок, установленных для отдельных видов доходов, при их получении от иностранных организаций, если не подтверждено отсутствие конфликта квалификации дохода, влекущего уменьшение совокупного размера налоговых баз участников экономической операции.

При этом, существующая правовая конструкция НДФЛ не несёт рисков причинения вреда российской налоговой системе за счёт гибридных механизмов, поскольку: 1) для доходов в виде дивидендов не предусмотрены пониженные налоговые ставки или освобождения; 2) налоговая база НДФЛ по умолчанию не уменьшается на величину понесённых расходов; 3) расходы физического лица на погашение обязательств по ценным бумагам, вычитаемые на основании п.10 ст.214.1 НК РФ, явно не склонны к смешению с дивидендами.

Третьим фактором выступает российский подход к соотношению гражданской и налоговой правосубъектности организаций.

Во-первых, следует гармонизировать подход к определению налоговой правосубъектности иностранных организаций с концепцией фактического права на доход в РФ.

Как известно, термин «организации» согласно п.2 ст.11 НК РФ охватывает юридические лица, а также иные корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью согласно законодательству страны их регистрации.

В результате иностранные организации, обладающие гражданской правосубъектностью, но не несущие прав и обязанностей налогоплательщика (т.е. являющиеся фискально-прозрачными) в соответствии с личным законом, не игнорируются как участники гражданских правоотношений для целей налогового законодательства РФ. Такие фискально-прозрачные организации продолжают оставаться фактическими получателями дохода для целей ст.7 НК РФ, несмотря на то, что налоговая обязанность в стране регистрации у них возникать не может.

В этой связи представляется, что следует распространить «сквозной подход», предусмотренный п.2 ст.7 НК РФ, на иностранные корпоративные структуры, обладающие гражданской правосубъектностью, но не признаваемые участниками налоговых правоотношений.

Во-вторых, следует принять меры по предупреждению отложенного налогообложения прибыли за счёт отдельных форм коллективного инвестирования.

Свойство фискальной прозрачности присутствует у некоторых российских организационно-правовых форм (адвокатских коллегий, адвокатских бюро и казённых учреждений), которые, однако, в силу характера деятельности непригодны для использования в гибридных схемах, где задействован иностранный элемент.

Признаки фискальной прозрачности проявляются и в ряде российских форм совместной деятельности и коллективного инвестирования (договор простого или инвестиционного товарищества, договор доверительного управления имуществом и паевые инвестиционные фонды). Данные институты, не являясь организациями, тем не менее, выступают средствами осуществления деятельности, направленной на извлечение дохода своими бенефициарами, а также играют роль центра аккумуляции прибыли, т.е. обладают таким корпоративным признаком, как обособленное имущество²⁵⁰. Как следствие, они фактически могут быть приравнены к структурам без образования юридического лица, чья прибыль включается в налоговую базу контролирующего лица аналогично прибыли КИК.

²⁵⁰ См.: Гутников О.В. Корпоративная ответственность в гражданском праве: монография. – М. : ИЗиСП, КОНТРАКТ, 2019. – 488 с. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.07.2023).

Законодатель намеренно не наделяет данные структуры статусом налогоплательщика, однако в случае, например, с использованием закрытых паевых инвестиционных фондов размывание российского компонента налоговой базы всё же может быть достигнуто за счёт отложенного налогообложения прибыли, фактически поступающей в распоряжение управляющей компании до момента её распределения. В случае временного разрыва между моментом отражения расхода на покупку инвестиционного пая ЗПИФ нерезидентом и моментом отражения дохода от его реализации создаётся уменьшение совокупного размера налоговых баз. В связи с этим существует потребность в установлении предельной продолжительности отложенного налогообложения.

Наконец, следует сказать, что ранее существовал и четвёртый фактор, заключавшийся в том, что возможность участия российских организаций в КГН не была обусловлена неприменением ими в иных странах режимов, также предусматривающих консолидированное налогообложение. Это открывало возможность их использования в конструировании гибридных схем с «игнорируемым платежом» или с лицами с двойным резидентством, т.е. в противоречии с целью законодателя, по «снижению и негативных эффектов, связанных с перемещением налоговой базы между субъектами Российской Федерации и муниципальными образованиями», заложенной во введение данного института в российское законодательство²⁵¹. Непроработанность правовой конструкции КГН в российском законодательстве отмечалась также рядом учёных, в частности, Е.Г. Васильевой, И.В. Глазуновой, Ю.А. Крохиной, Б.Н. Хачак²⁵². С упразднением²⁵³ КГН с 2023 года данный фактор устранился и более не нуждается в реагировании.

²⁵¹ См.: Федеральный закон от 16.11.2011 № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» (пояснительная записка к законопроекту) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

²⁵² См.: Васильева Е.Г., Хачак Б.Н. Институт консолидации налогоплательщиков в Российской Федерации: уголовно-правовой аспект // *Налоги*. – 2021. – № 4. – С. 7–10 ; Глазунова И.В. Проблемные аспекты становления института консолидированных групп налогоплательщиков в России // *Правоприменение*. – 2017. – Т. 1. – № 4. – С. 56–65 ; Крохина Ю.А. Консолидированная группа налогоплательщиков – новый субъект налогового права // *Финансовое право*. – 2013. – № 4. – С. 28–34.

²⁵³ См.: Ст.3 Федерального закона от 03.08.2018 № 302-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

Таким образом, из целей налоговой политики Российской Федерации, отражённых в Преамбуле к МЛІ, а также из наличия факторов, создающих риск использования гибридных налоговых схем в России, усматривается наличие публичного интереса во введении антигибридных норм в российское налоговое законодательство. Неблагоприятная внешнеполитическая обстановка не препятствует внедрению антигибридных норм в России.

Модель антигибридных поправок в налоговое законодательство Российской Федерации. Представляется целесообразным вводить антигибридные нормы в российское налоговое законодательство, обеспечивая максимально возможную автономность их использования, т.е. независимость от действий иностранных органов.

В Приложении № 2 к настоящей диссертации предложен авторский проект поправок в НК РФ, позволяющих предупредить уменьшение совокупного размера налоговых баз участников операции за счёт гибридных несоответствий. В Приложении № 1 к настоящей диссертации также указано, каким именно видам гибридных схем позволяет противодействовать каждая из предложенных норм.

Далее представлено обоснование двухуровневой системы предлагаемых антигибридных поправок в налоговое законодательство РФ.

Общие антигибридные нормы предлагается принять путём введения абз.2 п.1 ст.7 НК РФ и п.1.1 ст.54.1 НК РФ. Данные нормы могут универсально применяться против всех видов гибридных налоговых схем, не устранённых с помощью специальных антигибридных норм.

Обоснование введения п.1.1 ст.54.1 НК РФ. Основное назначение данной нормы в предлагаемом законопроекте заключается в закреплении в российском налоговом законодательстве охраняемого законом интереса по недопущению уменьшения совокупного размера налоговых баз по налогам подоходного типа у участников международной экономической операции. Иными словами, недопустимо превышение суммы расхода, вычитаемого из налоговой базы одной стороны, над суммой дохода, включаемого в налоговую базу другой стороны. Норма

позволяет приравнивать сумму такого превышения к недоимке в бюджет Российской Федерации.

Поскольку при конфликте квалификации дивидендов их недостаточное обложение в России достигается за счёт пониженных налоговых ставок, не носящих характер налоговых льгот²⁵⁴, в предлагаемой норме присутствует указание на недопустимость уменьшения как налоговой базы, так и суммы налога.

В целях предупреждения отложенного налогообложения предлагается закрепить, что временной промежуток между моментами признания расхода и корреспондирующего дохода у контрагентов допускается лишь в пределах одного налогового периода.

Обоснование введения абз.2 п.1 ст.7 НК РФ. Основной смысл введения данной нормы заключается в блокировке применения норм НК РФ, когда их применение идёт вразрез с целями МЛІ и СИДН, обозначенными в их преамбулах, а именно с целью устранения двойного налогообложения и целью недопущения при этом неналогообложения или недостаточного налогообложения. Так, например, на основании данной нормы российскому налоговому резиденту может быть отказано в применении пониженной налоговой ставки, если оно приводит к недостаточному налогообложению (т.е. противоречит нормам-целям применимого СИДН), даже если её размер прямо и не урегулирован нормами-правилами СИДН.

Запрет применения норм НК РФ в противоречии с нормами-целями СИДН и МЛІ снимет и международно-правовые препятствия для применения положений ст.252.1 НК РФ, предлагаемой ко введению. Под такими препятствиями имеются в виду положения СИДН о недискриминации, аналогичные ч.4 ст.24 типовых условий российских СИДН²⁵⁵, которые устанавливают недопустимость диффе-

²⁵⁴ Налоговые льготы как исключения из общих правил характеризуются *намеренностью предоставления*. См.: Шевелева Н.А., Братко Т.Д. Налоговая льгота как категория финансового права // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. – 2014. – № 10. – С. 63–80.

В силу данной намеренности их нельзя толковать в качестве влекущих возникновение дефекта правового регулирования и образующих гибридное несоответствие, которое подлежит устранению.

²⁵⁵ См.: Типовое соглашение между Российской Федерацией и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество (утв. Постановлением Правительства РФ от 24.02.2010 № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежа-

ренциации условий вычета процентов, роялти или иных платежей в зависимости от того, в пользу резидента какой из двух договаривающихся стран они уплачиваются. При наличии такой нормы в применимом СИДН любые ограничения вычета суммы расходов на выплату доходов в пользу резидента, устанавливаемые в национальном законодательстве, оказываются ничтожными.

Хотя предлагаемая поправка в НК РФ и не изменит соотношение международно-правовых норм, для правоприменителя в НК РФ будет более ясно обозначена обязанность применять положения СИДН о недискриминации лишь постольку, поскольку это не препятствует реализации норм-целей СИДН и MLI.

Специальные антигибридные нормы, направленные на преодоление конкретных законодательных факторов, приводящих к образованию гибридного эффекта, и оптимально²⁵⁶ обеспечивающие *приоритет регулирования перед принуждением*, предлагается принять путём введения ст.252.1 НК РФ, абз.4 п.2 ст.7 НК РФ, п.8 и п.9 ст.284 НК РФ, а также введения в п.2 ст.11 НК РФ понятия «фискально-прозрачное образование».

Обоснование введения ст.252.1 НК РФ. Проект данной статьи устанавливает особенности принятия к вычету расходов, понесённых организацией – налоговым резидентом РФ, в сумме пассивных доходов, выплаченных в пользу нерезидента. Её введение позволит автоматически устранять эффект излишнего вычета из базы по налогу на прибыль организаций во всех видах гибридных механизмов.

Согласно пункту 1 предлагаемой нормы условием принятия к вычету таких расходов должна стать уплата корреспондирующего налога получателем дохода, т.е. сохранение совокупного размера налоговых баз контрагентов. Обязанность подтверждения факта уплаты получателем налога в стране его резидентства или у

нии двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество»)). // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025)

²⁵⁶ См.: Овчарова Е.В. Функции административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения и сборов // Административное право и процесс. – 2019. – № 11. – С. 26–33.

источника (т.е. в России) целесообразно возложить именно на российского резидента, т.к. получение информации из-за рубежа может быть затруднено.

Пункт 2 сформулирован как специальная норма по отношению к пункту 1 и направлен на устранение последствий конфликта квалификации дохода. Если выплачиваемые доходы по видовой принадлежности наиболее подвержены конфликту квалификации и не сопровождаются передачей имущества в качестве встречного предоставления, их вычет из налоговой базы предлагается осуществлять с применением коэффициента, определяемого как отношение применимых сторонами налоговых ставок по налогам подоходного типа. Так, если расход вычитается из базы российского резидента, облагаемой по ставке – 25%, но корреспондирующий доход у нерезидента будет определён как облагаемый по ставке – 13%, к такому расходу будет применён коэффициент – $13/25$, что компенсирует последствия потенциального конфликта квалификации и восстановит нейтральность перемещения капитала. Следует распространить данную норму на выплату таких видов доходов, как: ликвидационные платежи, проценты, роялти, доходы от производных финансовых инструментов, доходы от аренды, доходы от некоторых видов услуг (пп. 2 – 4, 6, 8, 10, 11 п. 4 ст.309.1 НК РФ).

Нормы предлагаемой статьи не противоречат положениям российских СИДН о недискриминации, поскольку не ухудшают, а уравнивают условия вычета сумм платежей в пользу резидентов и в пользу нерезидентов из налоговой базы.

Обоснование введения абз.4 п.2 ст.7 НК РФ и дополнения п.2 ст.11 НК РФ.

Назначением предложенных норм является совершенствование концепции фактического права на доход с учётом фактора фискально-прозрачных образований.

В действующих нормах ст.7 НК РФ при разрешении вопроса о применении к организациям «сквозного подхода» учитываются только их функциональные и экономические характеристики, в то время как их налоговая правосубъектность не принимается во внимание. В результате активные зарубежные компании могут рассматриваться в России как имеющие фактическое право на доход, даже если

зарегистрированы как фискально-прозрачные. Терминологическая неприспособленность норм под гибридные организации отмечается в науке²⁵⁷.

Предлагаемые поправки предполагают введение в законодательство РФ термина «фискально-прозрачное образование», применяемого в отношении иностранных организаций или корпоративных образований, не наделяемых налоговой правосубъектностью, и автоматическое применение к ним «сквозного подхода» как к кондуитным лицам, что позволит исключить размывание налоговой базы на фоне их спорной налоговой правосубъектности.

Обоснование введения п.8 и п.9 ст.284 НК РФ. Предлагаемые нормы направлены на установление специального порядка применения пониженных налоговых ставок к дивидендам и к выплатам по цифровым финансовым активам, аналогичным полученной эмитентом сумме дивидендов, когда они получены организацией – резидентом от нерезидента. В данном случае налогоплательщик для применения пониженной налоговой ставки обязан будет подтвердить, что доход по базисному активу в стране источника квалифицирован как дивиденд.

Представляется, что вышеизложенные нормы в случае их внедрения в национальное налоговое законодательство Российской Федерации смогут обеспечить защиту национальной налоговой базы путём минимального воздействия на налоговое законодательство РФ.

Предложенные меры, ограничивающие возможность вычета расходов из налоговой базы, понесённых в связи с выплатой пассивных доходов в пользу иностранных инвесторов, направлены на поддержку внутреннего инвестирования и построения суверенной экономической системы Российской Федерации, не зависящей от иностранных инвестиций и ориентированной на внутренний капитал.

Ключевые выводы по результатам исследования вопросов, изложенных в Главе 3:

²⁵⁷ См.: Демин А.В., Николаев А.В. Доктрина бенефициарной собственности в контексте BEPS: новые горизонты // Закон. – 2018. – № 8. – С. 102–113.

1. Роль норм международных договоров Российской Федерации в противодействии гибридным налоговым схемам заключается: в закреплении намерения Российской Федерации противодействовать гибридным налоговым схемам как одному из способов снижения налоговой базы, противоречащих целям налоговых соглашений; в устранении международно-правовых препятствий для внедрения антигибридных норм национального законодательства; в устранении влияния конфликтов правовой квалификации на налогообложение; в обеспечении правовой основы для обмена финансовой информацией, позволяющей выявлять признаки гибридных налоговых схем.

2. Ключевое значение для противодействия гибридным налоговым схемам в России имеют императивные для всех сторон статьи 6 и 7 MLI, закрепляющие недопустимость использования налоговых соглашений в целях неналогообложения или пониженного налогообложения, а также запрет на злоупотребление положениями налоговых соглашений. Хотя статьи 3 и 4 MLI, ратифицированные Россией, обеспечивают одинаковое рассмотрение персонального состава участников сделки для целей определения применимого СИДН и препятствуют множественному использованию преимуществ статуса резидента организациями и другими корпоративными образованиями при получении дохода, неэффективны для противодействия гибридным налоговым схемам в Российской Федерации в отсутствие национальных антигибридных норм.

3. Эффективное использование Россией норм MLI для противодействия гибридным налоговым схемам в текущих условиях в целом невозможно в силу правовых и политических причин. Правовыми причинами выступают диспозитивность и альтернативность антигибридных норм для ратификации странами, а также узость области их применения. Политическими причинами выступают фактическая незаинтересованность многих стран в противодействии гибридным налоговым схемам, вызванная разнонаправленностью целей налоговой политики, налоговой конкуренцией и намеренностью предоставления льгот, а также приостановка и прекращение международного сотрудничества Россией с рядом зарубежных стран, в т.ч. в области обмена финансовой информацией.

4. В условиях усиления внешнеполитического и внешнеэкономического давления недружественных стран на Российскую Федерацию, а также отказа ряда стран участвовать в обмене информацией в области налогообложения противодействие гибридным налоговым схемам на началах международного сотрудничества (т.е. согласно Мероприятию 2 Плана по противодействию BEPS) стало невозможно. В то же время цель защиты российского компонента налоговой базы от размывания гибридными механизмами может быть достигнута без ограничений.

5. Из Преамбулы к MLI и из факта ратификации Российской Федерацией антигибридных норм MLI усматривается наличие публичного интереса Российской Федерации в противодействии гибридным налоговым схемам. В связи с этим необходимо введение в НК РФ системы норм, обеспечивающей: запрет применения норм НК РФ в противоречии с целями заключения СИДН, закреплённых в их преамбулах; сохранение совокупного размера налоговых баз при выплате дохода между участниками международной сделки (операции); специальный порядок вычета расходов из налоговой базы российского налогового резидента, понесённых в связи с выплатой дохода в пользу нерезидента; применение «сквозного подхода» к фискально-прозрачным образованиям; обусловленность применения пониженных налоговых ставок к дивидендам и аналогичным им платежам отсутствием конфликта правовой квалификации дохода (см. Приложения № 1, № 2).

Заключение

Практика использования гибридных механизмов в целях снижения налоговой нагрузки при совершении международных экономических операций стала серьёзным вызовом сложившейся системе антиуклонительных институтов права в области международного налогообложения. На основании рекомендаций, сформулированных в период с 2012 по 2017 год Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и «Большой двадцаткой» (G20), в международные договоры и налоговые законодательства ряда стран были введены нормы, предупреждающие уменьшение налогоплательщиками размера налоговой обязанности за счёт использования гибридных механизмов. Вместе с тем, данная проблема не получила должной реакции в российском налоговом законодательстве.

В рамках настоящего исследования разработана концепция комплексного антиуклонительного правила, направленного против использования международных схем уклонения от налогообложения при помощи гибридных механизмов, которая может быть взята за основу для совершенствования российского налогового законодательства. Для достижения данной цели поставлены задачи исследования и определены вопросы, подлежащие изучению.

В основе действия гибридных механизмов лежит явление налоговой асимметрии в области международного налогообложения — несогласованность налоговых последствий совершения международной экономической операции для её участников на фоне негармонизированности национальных налоговых систем. Автором на конкретных примерах продемонстрированы проявления налоговой асимметрии с участием российских лиц, а также установлены её возможные правовые, политические и экономические предпосылки.

Налоговая асимметрия часто осознанно допускается государствами: например, при отсутствии СИДН между двумя странами не предполагается, что их налоговые системы должны каким-либо образом сочетаться друг с другом. Вместе с тем в случаях с гибридными несоответствиями государства обоюдно стремятся гармонизировать свои налоговые системы, но не преуспевают в этом в силу

различной правовой квалификации одних и тех же обстоятельств – в таких случаях налоговая асимметрия приобретает характер дефекта правового регулирования системы международного налогообложения и требует правового реагирования.

В ходе исследования разработан понятийно-категориальный аппарат, отражающий существенные свойства рассматриваемых правовых категорий. На основе официальных материалов ОЭСР и G20, а также ряда научных работ российских и зарубежных авторов, *гибридные несоответствия* охарактеризованы автором как ситуации несогласованности налоговых последствий совершения международных операций, при которых изменяется совокупный размер налоговых баз участников экономической операции. В качестве *гибридных механизмов* следует квалифицировать любую систему правоотношений, использование которой способно приводить к гибридным несоответствиям. Если же гибридные механизмы используются умышленно в качестве способа снижения совокупной налоговой нагрузки на контрагентов при совершении международной операции, они приобретают характер *гибридных налоговых схем*.

Поскольку гибридные несоответствия построены на конфликтах правовой квалификации, они свойственны только международным операциям (т.е. операциям с иностранным элементом), в рамках которых выплачиваемый доход отнесён страной источника его выплаты к видам, облагаемым по принципу страны резидентства. При этом гибридные несоответствия проявляются лишь при наличии СИДН, заключённого странами резидентства контрагентов, нормы которого подтверждают волю стран на гармонизацию налоговых систем – как в целом, так и в отношении сопоставимых налогов подоходного типа в частности.

Негативным для государств последствием гибридных несоответствий является ничем не обусловленное изменение суммы налоговых баз сторон экономической операции в большую или в меньшую сторону по результатам её совершения. Это вредит нейтральности международного перемещения капитала, а в ряде случаев также приводит к нежелательным налоговым преимуществам для вступления в экономические отношения с нерезидентом, нежели с резидентом той же страны.

Причина заключается в том, что нормы международного налогового права сфокусированы на обеспечении однократного налогообложения дохода лишь для его получателя. Данные нормы, как правило, не учитывают вычет корреспондирующих расходов, понесённых в связи с выплатой такого дохода, из налоговой базы источника выплаты, и не обеспечивают международное однократное налогообложение для контрагентов в совокупности. В связи с этим автором обосновано, что нормы международного налогового права должны обеспечивать однократность международного налогообложения дохода в масштабе совокупного размера налоговых баз всех контрагентов, задействованных в международной экономической операции, а также предупреждать уменьшение совокупного размера налоговых баз контрагентов по результатам совершённой операции.

Анализ правоотношений, возникающих при использовании гибридных механизмов, позволил выявить, что получение налоговой выгоды за счёт использования гибридных механизмов не образует состав правонарушения в виде неуплаты или неполной уплаты налога в России, если отсутствуют искажения сведений о фактах хозяйственной жизни или об объекте налогообложения (п.1 ст.54.1 НК РФ). Чтобы вопрос о неправомерности использования гибридных механизмов российскими налогоплательщиками мог быть поставлен, в нормах Налогового кодекса Российской Федерации должна быть явно выражена общая воля законодателя на дообложение доходов (прибыли) в случаях снижения совокупного размера налоговых баз контрагентов от совершения международных операций.

С учётом вредоносного влияния гибридных механизмов на общий уровень налогообложения, существует потребность во введении комплексных антиуклонительных (антигибридных) правил в российское налоговое законодательство. Построение российского антигибридного правового механизма по модели «двойного правила», предложенной в официальных материалах ОЭСР и G20 и используемой в некоторых зарубежных странах, в текущих условиях невозможно, поскольку рядом государств прекращено сотрудничество с Российской Федерацией в области обмена информацией, не обеспечивается достаточный уровень гармонизации законодательств. В связи с этим автором обосновано, что на фоне внеш-

неполитической и внешнеэкономической конфронтации с недружественными странами российский антигибридный правовой механизм должен быть направлен на защиту национального компонента налоговой базы, а также на предупреждение нежелательного импорта капитала в Россию из зарубежных стран, когда это препятствует развитию суверенной экономики России. Такой правовой механизм должен характеризоваться: двухуровневостью; независимостью от юридических фактов, происходящих за пределами территории России; независимостью от обмена информацией с зарубежными органами; высокой степенью правовой определённости антигибридных норм.

В рамках исследования смоделированы возможные сценарии применения российскими налоговыми резидентами основных видов гибридных налоговых схем. Хотя российский подход к определению налоговой правосубъектности, российские правила КИК и упразднение института консолидированных групп налогоплательщиков частично снимают риски участия российских налоговых резидентов таких схемах, российская налоговая система в целом остаётся уязвимой к большинству из них (см. Приложение № 1).

Это вызвано, в частности, тем, что: во-первых, в российском налоговом законодательстве отсутствуют правовые механизмы, обеспечивающие дообложение доходов (прибыли) в случаях уменьшения совокупного размера налоговых баз контрагентов по результатам совершения международной экономической операции; во-вторых, применение пониженных налоговых ставок и освобождений, вычет расходов из налоговой базы налога на прибыль организаций, не обусловлены отсутствием конфликтов правовой квалификации; в-третьих, иностранные фискально-прозрачные образования не игнорируются для целей налогообложения как отдельная сторона правоотношений; в-четвёртых, правовой режим закрытых паевых инвестиционных фондов способен обеспечивать отложенное налогообложение прибыли. Из необходимости устранения именно данных правовых факторов автор исходит при составлении проекта антигибридных поправок в российское налоговое законодательство.

При этом опровергнута гипотеза о том, что концепция глобального минимального корпоративного налога, изложенная во *Втором основополагающем элементе направлений налоговой политики ОЭСР и G20 в связи с внедрением цифровых технологий в экономику (мероприятие Pillar 2)* может выступать полноценной функциональной заменой антигибридным правилам. Введение в российские СИДН безусловного права на дообложение у источника доходов, полученных по международным операциям, при недостижении минимального порогового уровня налогообложения, могло бы положительно повлиять на решение проблемы использования гибридных налоговых схем, однако такая мера едва ли реализуема, поскольку потребовала бы согласования изменений во все российские СИДН.

В текущем же своём состоянии международные договоры Российской Федерации не являются самостоятельным средством противодействия гибридным налоговым схемам. «Антигибридные» статьи 3 и 4 MLI, ратифицированные Российской Федерацией, касаются гибридных налоговых схем лишь косвенно и в отсутствие антигибридных норм национального уровня почти бесполезны. Эффективность общих антиуклонительных статей 6 и 7 MLI также сомнительна ввиду отсутствия устоявшегося значения термина «пониженное налогообложение».

В то же время наличие выраженного публичного интереса Российской Федерации в противодействии гибридным схемам снижения налоговой нагрузки косвенно следует из Преамбулы к MLI, а также из самого факта ратификации Российской Федерацией «антигибридных» норм MLI, имплементированных в ряд СИДН. Реализации данной задачи способствуют также нормы российских СИДН, устраняющие конфликты правовой квалификации доходов, а также нормы Конвенции 1988 года о взаимной административной помощи по налоговым делам, обеспечивающие правовую основу для обмена информацией с зарубежными налоговыми органами.

В связи с этим в целях совершенствования российского налогового законодательства предложен и обоснован проект антигибридных поправок в НК РФ, предусматривающий: 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 (см. Приложение № 2).

Таким образом, результаты диссертационного исследования имеют существенную теоретическую и практическую значимость. Выводы, сформулированные в ходе настоящего исследования, могут стать теоретической основой для дальнейшего изучения проблемы использования гибридных налоговых схем, что положительно скажется на развитии отечественной науки финансового права. В свою очередь, предложенный проект изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации может быть использован в законопроектной работе, что позволит на практике устранить возможность вовлечения российских налоговых резидентов в гибридные налоговые схемы.

Перспективными направлениями дальнейшей разработки темы диссертации являются: исследование воздействия гибридных механизмов на налогообложение, осложнённых дополнительными иностранными элементами в целях выявления неизвестных ныне видов гибридных эффектов; исследование особенностей воздействия на налогообложение гибридных механизмов, построенных на использовании гибридных постоянных представительств для разработки правового механизма противодействия им; изучение особенностей гибридных механизмов, не приводящих к снижению налоговой базы; разработка правового механизма устранения излишнего налогообложения при использовании гибридных механизмов.

Список иллюстративного материала

№	Наименование	Стр.
Рисунок 1	Налоговая асимметрия по признаку налоговой правосубъектности лица	24
Рисунок 2	Налоговая асимметрия по признаку резидентства налогоплательщика	25
Рисунок 3	Налоговая асимметрия по признаку вида облагаемого дохода	26
Рисунок 4	Совокупный размер налоговых баз	57
Рисунок 5	Признаки гибридных несоответствий	60
Рисунок 6	Норма воздействия международной операции на совокупный размер налоговых баз	73
Рисунок 7	Нарушение принципа однократности международного налогообложения в масштабе налоговой базы одного налогоплательщика	73
Рисунок 8	Нарушение принципа однократности международного налогообложения в масштабе совокупного размера налоговых баз (в сторону уменьшения)	74
Рисунок 9	Нарушение принципа однократности международного налогообложения в масштабе совокупного размера налоговых баз (в сторону увеличения)	75
Рисунок 10	Противодействие схемам с гибридными финансовыми инструментами	119
Рисунок 11	Противодействие схемам с игнорируемыми платежами	123
Рисунок 12	Противодействие схемам с обратными гибридными организациями	125
Рисунок 13	Противодействие опосредованным гибридным налоговым схемам	128
Рисунок 14	Противодействие схемам с веерным вычетом	132
Рисунок 15	Противодействие схемам с лицами с двойным резидентством	135
Таблица 1	Параметры правил глобального минимального корпоративного налога	141
Рисунок 16	Взаимодействие антигибридных правил и правил ГМН	145

Список литературы

1. Нормативные правовые акты и международные договоры

1. Венская Конвенция о праве международных договоров (Заключена в Вене 23.05.1969) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).
2. Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам (Заключена в г. Страсбурге 25.01.1988) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).
3. Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь от 21.04.1995 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).
4. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Французской Республики от 26.11.1996 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество» (действие конвенции приостановлено) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).
5. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Турецкой Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы (Заключено в г. Анкаре 15.12.1997) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).
6. 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 (Заключено в г. Москве 13.10.2014) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).
7. Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (Заключена в г. Париже 24.11.2016) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

8. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Японии об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и о предотвращении избежания и уклонения от уплаты налогов (Заключена в г. Владивостоке 07.09.2017) (действие конвенции приостановлено) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

9. Протокол о внесении изменений в Конвенцию между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Швеции об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы (Подписан в г. Санкт-Петербурге 24.05.2018) (действие конвенции приостановлено) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

10. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Малайзии об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и о предотвращении избежания и уклонения от налогообложения (Заключено в г. Путраджая 17.05.2024) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

11. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

12. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

13. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

14. Федеральный закон от 29.11.2001 № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

15. Федеральный закон от 16.11.2011 № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» (пояснительная записка к законопроекту) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

16. Федеральный закон от 04.11.2014 № 325-ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

17. Федеральный закон от 03.08.2018 № 302-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

18. 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» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

19. Федеральный закон от 31.07.2020 № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

20. Федеральный закон от 26.05.2021 № 139-ФЗ «О денонсации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Нидерландов об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

21. Федеральный закон от 28.02.2023 № 40-ФЗ «О денонсации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Латвийской Республики об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

22. Федеральный закон от 19.12.2023 № 598-ФЗ «О приостановлении Российской Федерацией действия отдельных положений международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

23. Указ Президента РФ от 13.05.2017 № 208 «О Стратегии экономической безопасности Российской Федерации на период до 2030 года» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/41921> (дата обращения: 04.02.2025).

24. Указ Президента РФ от 08.08.2023 № 585 «О приостановлении Российской Федерацией действия отдельных положений международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

25. Постановление Правительства РФ от 24.02.2010 № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

26. Приказ ФНС России от 30.10.2024 № ЕД-7-17/914@ «Об утверждении Перечня государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

II. Ненормативные акты и официальные документы

27. Резолюция Генеральной Ассамблеи ООН от 30.12.2022 № 77/244 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2023-02/N2300452r.pdf> (дата обращения: 20.03.2024).

28. Бюджетное послание Президента РФ Федеральному собранию от 13.06.2013 «О бюджетной политике в 2014 - 2016 годах» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.04.2024).

29. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов (утв. Минфином России) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.04.2024).

30. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов (утв. Минфином России) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.04.2024).

31. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов (утв. Минфином России) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.04.2024).

32. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов (утв. Минфином России) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.04.2024).

33. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2023 год и на плановый период 2024 и 2025 годов (утв. Минфином России) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.04.2024).

34. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2024 год и на плановый период 2025 и 2026 годов (утв. Минфином России) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.04.2024).

35. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2025 год и на плановый период 2026 и 2027 годов (утв. Минфином России) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 04.02.2025).

36. Письмо Минфина РФ от 03.10.2012 № 03-08-06/Беларусь // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 07.07.2023).

37. Письмо Минфина РФ от 06.03.2015 № 03-04-05/12115 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.02.2023).

38. Письмо Минфина РФ от 20.05.2019 № 03-12-12/2/36124 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.02.2023).

39. Письмо Минфина РФ от 21.05.2019 № 03-08-13/36758 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 07.07.2023).

40. Письмо ФНС РФ от 17.10.2012 № ОА-4-13/17604 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 07.07.2023).

41. Письмо ФНС РФ от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.02.2023).

42. Письмо ФНС РФ от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ «О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть

первую Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.02.2023).

43. Типовая конвенция Организации Объединенных Наций 2021 года об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами с комментарием к ней [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.de.sa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf (дата обращения: 01.05.2024).

44. Информационное сообщение о денонсации Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Дания об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 08.02.1996 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 23.06.2024).

45. Информационное сообщение о денонсации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Украины об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и предотвращении уклонения от уплаты налогов от 08.02.1995 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.08.2023).

III. Акты высших судебных органов и судебная практика

46. Постановление Конституционного Суда РФ от 25.06.2015 № 16-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С.П. Лярского» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.02.2023).

47. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.02.2023).

48. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28.10.2008 № 6272/08 по делу № А40-77926/06 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 27.07.2023).

49. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28.10.2008 № 6273/08 по делу № А40-2592/07 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 27.07.2023).

50. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 10.03.2009 № 9024/08 по делу № А40-5083/07 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 27.07.2023).

51. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 10.03.2009 № 9821/08 по делу № А40-40440/07 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 27.07.2023).

52. Определение Верховного Суда РФ от 18.10.2021 № 302-ЭС20-7898 по делу № А33-5439/19 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 07.07.2023).

53. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 19.02.2020 по делу № А33-4027/19 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 07.07.2023).

54. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 22.11.2019 по делу А40-118135/19. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://kad.arbitr.ru/Card/97387c7a-98a6-4414-a251-d29929f1568a> (дата обращения: 26.02.2024).

IV. Учебники, курсы лекций и монографии

55. Европейское налоговое право: сравнит.-правовое исслед. / Г.П. Толсто-пятенко. – М. : Норма, 2001. – 328 с.

56. Конституционное право России. Учебный курс : учебное пособие : в 2 т. / С.А. Авакьян. – 7-е изд., перер. и доп. – М. : Норма: ИНФРА-М, 2021. Т.1. – 864 с.

57. Лекции по общему государственному праву / Ф.Ф. Кокошкин; под ред. и с предисл. В. А. Томсинова. – М. : Зерцало, 2004. – 260 с.

58. Международное налоговое право: учебник для вузов / И.И. Кучеров. – М. : ЮрИнфоР, 2007. – 452 с.

59. Международное право: учебник / под ред. Л.Н. Шестакова. – М. : Юридическая литература, 2005. – 464 с.

60. Налоговое право : Курс лекций : Учебное пособие для бакалавров / Под ред. С.Г. Пепеляева, А.В. Ема. – М.: Статут, 2022 – 414 с.
61. Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Альпина Паблишер, 2015. - 796 с.
62. Основы международного корпоративного налогообложения / В.А. Гидирим. – М. : Шаповалов Петров, 2017. – 1084 с.
63. Публичное право: учеб. для юрид. фак. и вузов / Ю.А. Тихомиров. – М. : Бек, 1995. – 485 с.
64. Теория государства и права. Часть 2. Теория права: учебник / под ред. М.Н. Марченко. – М. : Издательство «Зерцало-М», 2011. – 336 с.
65. Теория государства и права: Учебник. – 4-е изд., испр. и доп. / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько – М. : Издательский дом «Дело» РАНХиГС, 2011. – 528 с.
66. Винницкий, Д.В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики / Д.В. Винницкий. – М. : Статут, 2017. – 463 с. // СПС «Консультант-Плюс» (дата обращения: 01.07.2023).
67. Годме, П.М. Финансовое право; перевод и вступительная статья Р.О. Халфиной / П.М. Годме. – М. : Прогресс, 1978. – 429 с.
68. Гутников, О.В. Корпоративная ответственность в гражданском праве: монография / О.В. Гутников. – М. : ИЗиСП, КОНТРАКТ. 2019. – 488 с. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.07.2023).
69. Демин, А.В. Принцип определенности налогообложения: монография / А.В. Демин. –М. : Статут, 2015. – 368 с.
70. Иоффе, О.С. Обязательственное право / О.С. Иоффе. – М. : Юрид. лит. 1975. – 880 с.
71. Каминка, А.И. Акционерные компании: юридическое исследование. – СПб.: Типо-литография А.Е. Ландау, 1902. Т. 1. – 512 с.
72. Козлова Н.В. Понятие и сущность юридического лица: Очерк истории и теории / А.И. Каминка. –М. : Статут, 2003. – 316 с.

73. Козлова, Н.В. Правосубъектность юридического лица / Н.В. Козлова. – М. : Статут, 2005. – 476 с.
74. Кучеров, И.И. Теория налогов и сборов / И.И. Кучеров. – М. : Центр ЮрИнфоР, 2009. – 471 с.
75. Лукашева, Е.А. Социалистическое правосознание и законность / Е.А. Лукашева. – М. : Юридическая литература, 1973. – 342 с.
76. Мартенс, Ф.Ф. Современное международное право цивилизованных народов. В 2-х т. Т. 1 (под ред. В.А. Томсинова) / Ф.Ф. Мартенс. – М. : «Зерцало», 2008 – 209 с.
77. Погорлецкий, А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования / А.И. Погорелецкий. – СПб. : С.-Петербург. гос. ун-т. 2005. – 386 с.
78. Рарог, А.И. Субъективная сторона и квалификация преступлений / А.И. Рарог. – М. : Профобразование, 2001. – 180 с.
79. Савсерис, С.В. Категория «недобросовестность» в налоговом праве / С.В. Савсерис. – М. : Статут, 2007 – 191 с. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.03.2023).
80. Старженецкая, Л.Н. Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России / Л.Н. Старженецкая. – М. : Статут, 2018. – 352 с.
81. Тарасов, И.Т. Учение об акционерных компаниях / И.Т. Тарасов. – М. : Статут, 2000. – 665 с.
82. Тихомиров, Ю.А. Суверенитет в условиях глобализации / Ю.А. Тихомиров // Суверенная демократия в конституционно-правовом измерении: сборник статей и материалов / составитель С.Е. Заславский. – М. : Российская газета, 2007. – 191 с.
83. Толстопятенко, Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование / Г.П. Толстопятенко. – М. : Норма, 2001. – 328 с.
84. Тункин, Г.И. Теория международного права / Г.И. Тункин; под общей ред. проф. Л.Н. Шестакова. – М. : ИКД «Зерцало-М», 2016. – 416 с.

85. Умнова, И.А. Конституционные основы современного российского федерализма: учебно-практическое пособие / И.А. Умнова. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Дело, 2000. – 302 с.

86. Хаванова, И.А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / И.А. Хаванова; под ред. И.И. Кучерова. – М. : ИЗиСП, Юриспруденция, 2016. – 352 с.

87. Халфина, Р.О. Общее учение о правоотношении / Р.О. Халфина. – М. : Юридическая литература, 1974. — 351 с.

88. Шахмаматьев, А.А. Международное налоговое право / А.А. Шахмаматьев. – М. : Международные отношения, 2014. – 824 с. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.07.2023).

89. Шахмаматьев А.А. Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования / А.А. Шахмаматьев. – М. : Юрлитинформ, 2010. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 20.04.2023).

90. Щекин, Д.М. Налоговые риски и тенденции развития Налогового права / Д.М. Щекин; под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Статут, 2007. – 236 с.

91. Щекин, Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: учебное пособие / Д.М. Щекин; под ред. С. Г. Пепеляева. – М. : Академический правовой университет, 2002. – 252 с.

92. Янжул, И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / И.И. Янжул. – М. : Статут, 2002. – 555 с.

V. Диссертационные исследования и авторефераты диссертационных исследований

93. Айрапетян, Л.К. Развитие налогового администрирования гибридных финансовых инструментов: дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Айрапетян Левон Камоевич. – М., 2021. – 220 с.

94. Арзуманова, Л.Л. Право денежного обращения как подотрасль финансового права Российской Федерации: автореферат дисс. ... докт. юрид. наук: 12.00.04 / Арзуманова Лана Львовна. – М., 2014. – 44 с.

95. Бит-Шабо, И.В. Концептуальные проблемы финансово-правового регулирования деятельности государственных социальных внебюджетных фондов: дисс. ... д-ра юрид. наук: 12.00.04 / Бит-Шабо Инесса Витальевна – Саратов, 2015. – 550 с.

96. Винницкий, Д.В. Субъекты налогового права Российской Федерации: автореферат дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.12 / Винницкий Данил Владимирович. – Екатеринбург, 1999. – 25 с.

97. Карасева, М.В. Финансовое правоотношение: дисс. ... докт. юрид. наук: 12.00.12 / Карасева Марина Валентиновна. – Воронеж, 1998. – 304 с.

98. Коннов, О.Ю. Понятие постоянного представительства в налоговом праве: дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Коннов Олег Юрьевич. – М., 2001. – 185 с.

99. Кастанова, Е.Д. Правовые основы международного сотрудничества в области избежания двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов : дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.04 / Кастанова Екатерина Дмитриевна. – М., 2014. – 178 с.

100. Ларютина, И.А. Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Ларютина Ирина Анатольевна. – М., 2002. – 206 с.

101. Овчарова, Е.В. Административное принуждение за нарушение налогового законодательства в Российской Федерации как элемент механизма правового регулирования в области налогов и сборов: автореферат дисс. ... докт. юрид. наук: 12.00.14 / Овчарова Елена Владимировна. – М., 2021. – 51 с.

102. Раков, И.А. Переквалификация доходов, расходов и операций в налоговом праве государств БРИКС (на примере России и Бразилии): дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Раков Илья Андреевич. – Екатеринбург. 2021. – 294 с.

103. Садчиков, М. Н. Финансово-правовое обеспечение налогового суверенитета Российской Федерации: автореферат дисс. ... докт. юрид. наук: 12.00.04 / Садчиков Михаил Николаевич. – Саратов, 2021. – 53 с.

104. Соколова, С.Г. Ограничение льгот по соглашениям об избежании двойного налогообложения: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Соколова Светлана Геннадьевна. – М., 2022. – 199 с.

105. Тасалов, К.А. Правовое регулирование противодействия избежанию уплаты налога на прибыль организаций в Российской Федерации и Европейском Союзе: дис. ... канд. юрид. наук: 5.1.2 / Тасалов Кирилл Артемьевич. – М., 2022. – 172 с.

106. Хаванова, И.А. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права: автореферат дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.04, 12.00.10 / Хаванова Инна Александровна. – М., 2016. – 38 с.

107. Шахмаматьев, А. А. Правовой режим налогообложения нерезидентов в Российской Федерации: автореферат дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.14 / Шахмаматьев Алексей Алимович. – М., 2010. – 398 с.

108. Щекин, Д.М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве: дисс. ... докт. юрид. наук: 5.1.2 / Щекин Денис Михайлович. – М., 2023. – 541 с.

VI. Статьи в периодических изданиях, сборниках научных трудов и сборниках конференций

109. Авакьян, С.А. Модернизация публично-политических отношений и конституционное реформирование: проблемы и перспективы / С.А. Авакьян // Конституционное и муниципальное право. – 2019. – № 9. – С. 3–6.

110. Агапов, А.Б. Корреляция публичных и цивилистических форм вины / А.Б. Агапов // Административное и муниципальное право. – 2016. – № 9 (105). – С. 791–798.

111. Бакаева, О.Ю., Покачалова, Е.В. Мониторинг и аудит как инструмент достижения баланса частных и публичных интересов в налоговых и таможенных правоотношениях / О.Ю. Бакаева, Е.В. Покачалова // Вестник Пермского университета. Юридические науки. – 2018. – № 4. – С. 616–643.

112. Бредихин А.Л. Суверенитет: политический и правовой смысл / А.Л. Бредихин // Государственная власть и местное самоуправление. – 2017. – № 3. – С. 3 – 8.
113. Брук, Б.Я. Вопросы методологии использования и применения международных налоговых договоров / Б.Я. Брук // Закон. – 2023. – № 11. – С. 101–111.
114. Варламова, А.Н. Публичные службы и публичный интерес в конкурентном праве / А.Н. Варламова // Конкурентное право. – 2017. – № 4. – С. 3–7.
115. Васильева, Е.Г., Хачак, Б.Н. Институт консолидации налогоплательщиков в Российской Федерации: уголовно-правовой аспект / Е.Г. Васильева, Б.Н. Хачак // Налоги. – 2021. – № 4. – С. 7–10.
116. Векленко, С.В. Вина как психическое отношение / С.В. Векленко // Психопедагогика в правоохранительных органах. – 2001. – № 2. – С. 94–98.
117. Гидирим, В. Гибридные финансовые инструменты в Нидерландах / В. Гидирим. [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://taxpravo.ru/analitika/statya-70474-gibridnyie_finansovyie_instrumentyi_v_niderlandah (дата обращения: 16.04.2023)
118. Глазунова, И.В. Проблемные аспекты становления института консолидированных групп налогоплательщиков в России / И.В. Глазунова // Правоприменение. – 2017. – Т. 1. № 4. – С. 56–65.
119. Гончаренко, И.А., Михаленко, Е.И. Проблемы правового регулирования налогообложения дохода по гибридным финансовым инструментам / И.А. Гончаренко, Е.И. Михаленко // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2019. – № 12. – С. 95–101.
120. Гончарова, О.Э. Иностранные налогово прозрачные компании: порядок применения льгот по налоговым соглашениям / О.Э. Гончарова // Налоговед. – 2019. – № 10. – С. 32–38.
121. Грачева, Е.Ю. К вопросу о сущности финансового права / Е.Ю. Грачева // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2020. – № 9. – С. 27–32.

122. Грось, Л. Участие публично-правовых образований в отношениях собственности: гражданско-правовые проблемы / Л. Грось // Хозяйство и право. – 2001. – № 5. – С. 29–35.

123. Гуркин, А.С. Финансово-правовые меры поддержки субъектов предпринимательской деятельности в условиях санкций / А.С. Гуркин // Безопасность бизнеса. 2022. № 5. С. 15–19.

124. Демин, А.В., Николаев, А.В. Доктрина бенефициарной собственности в контексте BEPS: новые горизонты / А.В. Демин, А.В. Николаев // Закон. – 2018. – № 8. – С. 102-113.

125. Зарипов, В.М. Блеск и нищета симметричной корректировки / В.М. Зарипов // Вестник Финансового университета. – 2012. – № 5. – С. 125–127.

126. Заров, А. Борьба с агрессивным налоговым планированием с использованием гибридных несоответствий в ЕС / А. Заров // Налоги. – 2016. – № 18. – С.14–16.

127. Звенигородская, Т.С. Сравнительно-правовой анализ законодательства о товариществах в России и Германии / Т.С. Звенигородская // Международное публичное и частное право. – 2022. – № 4. – С. 32–37.

128. Зрелов, А.П. Обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения / А.П. Зрелов // Налоговый вестник. – 2014. – № 6. – С. 6–12.

129. Ишеков, К.А. Нормативное правовое регулирование антикоррупционной политики: проблемы и перспективы / К.А. Ишеков // Российский следователь. – 2017. – № 24. – С. 28-32.

130. Карасева, М.В. Финансовое право - политически "напряженная" отрасль права / М.В. Карасева // Государство и право. – 2001. – № 8. – С. 60–67.

131. Карташкин, В.А. Соотношение принципов уважения прав человека и государственного суверенитета / В.А. Карташкин // Юрист-международник. – 2006. – № 1. – С. 3–16.

132. Кизиллов, В.В. Фикция субъективного вменения вины организации в налоговых правонарушениях / В.В. Кизиллов // Сибирское юридическое обозрение.

2011. – № 14. [Электронный ресурс] — Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/fiktsiya-subektivnogo-vmeneniya-viny-organizatsii-v-nalogovyh-pravonarusheniyah> (дата обращения: 29.07.2023).

133. Килинкарлова, Е.В. Доход как объект налогообложения: зарубежный опыт / Е.В. Килинкарлова // Вестник СПбГУ. Серия 14. Право. – 2013. – № 2. – С. 42–49.

134. Кокурина, О.Ю. Структура факторов государственности и суверенитет в свете системно-органического подхода / О.Ю. Кокурина // Вестник Московского университета. Серия 12. Полит. науки. – 2022. – № 4. – С. 7–20.

135. Красюков, А.В. Налоговый суверенитет: понятие и содержание / А.В. Красюков // Налоги. – 2023. – № 1. – С. 3–36.

136. Крохина, Ю.А. Имплементация концепции бенефициарного собственника в целях привлечения к ответственности за уклонение от уплаты налогов / Ю.А. Крохина // Налоги. – 2022. – № 2. – С. 38–42.

137. Крохина, Ю.А. Консолидированная группа налогоплательщиков - новый субъект налогового права / Ю.А. Крохина // Финансовое право. № 4. – С. 28–34.

138. Кряжков, А.В. Публичный интерес: понятие, виды и защита / А.В. Кряжков // Государство и право. – 1999. – № 10. – С. 91–99.

139. Кудряшова, Е.В. Юрисдикция (суверенитет) государств и налоговый иммунитет в области косвенного налогообложения / Е.В. Кудряшова // Финансовое право. – 2005. – № 10. – С. 35–43.

140. Купалов, О.В. Между налогом с партнерства и налогом с партнера есть различия / О.В. Купалов // Арбитражная практика. – 2011. – № 9. – С. 122–127.

141. Лебедев, В.А. Народовластие и публичная власть / В.А. Лебедев // Конституционное и муниципальное право. – 2021. – № 3. – С. 6–7.

142. Леднева, Ю.В. Конфликт интересов при реализации в России международных договоров об избежании двойного налогообложения / Леднева Е.Ю. //

Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. – 2019. – № 2. – С. 49–54.

143. Лексин, И.В. Суверенитет и государство: концептуальные взаимосвязи и расхождения // Российское право: образование, практика, наука. – 2018. – № 3 (105). – С. 17–29.

144. Лещенко, С.К. К вопросу о понятии международного налогового права / С.К. Лещенко // Промышленно-торговое право. – 2008. – № 3. – С. 53–59.

145. Липинский, Д.А., Мусаткина, А.А. К вопросу о субъективной стороне налоговых правонарушений // Налоги и налогообложение. – 2017. – № 2. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-o-subektivnoy-storone-nalogovyh-pravonarusheniy> (дата обращения: 29.07.2023).

146. Логинова, Т.А., Милоголов, Н.С. — Проблемы налогообложения гибридных финансовых инструментов / Т.А. Логинова, Н.С. Милоголов // Налоги и налогообложение. – 2018. – № 8. – С. 13–22. [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=21173 (дата обращения: 20.03.2023).

147. Мачехин, В.А. Комментарии ОЭСР к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения: правовой статус в РФ / В.А. Мачехин // Налоговед. – 2011. – № 9 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://e.nalogoved.ru/262889> (дата обращения: 16.04.2023).

148. Машуков, Р.А. Детерминанты гражданского правоотношения / Р.А. Машуков // Хозяйство и право. – 2022. – № 5. – С. 19–32.

149. Меркулов, Е.С. Понятие и предмет международного налогового права: спорные вопросы / Е.С. Меркулов // Право и политика. – 2004. – № 4. – С. 91–102.

150. Овсянников, С.В. Формы и пределы взаимодействия гражданского и налогового права / С.В. Овсянников // Вестник ВАС РФ. – 2009. – № 1. – С. 83–100.

151. Овчарова, Е.В. Функции административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения и сборов /Е.В. Овчарова // Административное право и процесс. – 2019. – № 11. – С.26–33.
152. Орлов, М.Ю. Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства / М.Ю. Орлов // Финансовое право. – 2006. – № 2. – С. 18–23.
153. Осминин, Б.И. Правовые модели прекращения и приостановления государствами действия международных договоров /Б.И. Осминин // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. – 2019. – № 4. – С. 116–133.
154. Пауль, А.Г. Реализация налогового суверенитета при налогообложении добавленной стоимости по трансграничным операциям / А.Г. Пауль // Финансовое право. – 2018. – № 9. – С. 26–30.
155. Падейский, Н.А. Двойное налогообложение как международная финансово-правовая проблема / Н.А. Падейский // Вестник финансов. – 1929. – № 11 – 12. – С. 83.
156. Пешин, Н.Л. Борьба с коррупцией в спорте: международный и внутригосударственный опыт / Н.Л. Пешин // Конституционное и муниципальное право. – 2016. – № 10. – С. 31–36.
157. Пивоваров, Д.В. Абсолютное и относительное: категориальный анализ / Д.В. Пивоваров // Вестник экономики, управления и права. – 2009. – № 7. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/absolyutnoe-i-otnositelnoe-kategorialnyy-analiz> (дата обращения: 27.06.2023).
158. Пономарева, К.А. Концепции правового регулирования трансграничных налоговых отношений в условиях цифровой экономики / К.А. Пономарева // Правоведение. – 2019. – Т. 63, № 1. – С. 157–171.
159. Разгильдиева, М.Б., Швец, А.В. Участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах: проблемы теории и нормативно-правового закрепления /М.Б. Разгильдиева, А.В. Швец // Налоги. – 2014. – № 2. – С. 36–40.

160. Садчиков, М.Н. К вопросу о признаках налогового суверенитета государства / М.Н. Садчиков // Право, наука, образование: традиции и перспективы: Материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 85-летию Саратовской государственной юридической академии (в рамках VII Саратовских правовых чтений) (г. Саратов, 29–30 сентября 2016 г.): Сб. науч. ст. / отв. ред. Е.В. Вавилин. Саратов: Саратовская государственная юридическая академия, 2016. – С. 155–160.

161. Садчиков, М.Н. Понятие налогового суверенитета / М.Н. Садчиков // Налоги. – 2016. – № 1. – С. 16–18.

162. Синева М.А., Реут А.В. Совершенствование мер по противодействию злоупотреблениям, связанным с применением соглашений об избежании двойного налогообложения в Российской Федерации // StudNet. – 2020. – №9. – С.1189–1198.

163. Соловьев, Е.А. Институт вины организации и его место в налоговом законодательстве / Е.А. Соловьев // Налоговые споры: теория и практика. – 2007. № 7. – С. 8–15.

164. Тихомиров, Ю.А. Правовой суверенитет: сферы и гарантии / Ю.А. Тихомиров // Журнал российского права. – 2013. – № 3. – С. 5–20.

165. Троицкая, А.А. Основные права: происхождение, юридическая природа и пределы защиты / А.А. Троицкая // Сравнительное конституционное обозрение. – 2013. – № 1. – С. 65–81.

166. Фомина, О. Международное налоговое право: понятие, основные принципы / О. Фомина // Хозяйство и право. – 1995. – № 5. – С. 125–135.

167. Хаванова, И.А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях / И.А. Хаванова // Журнал российского права. – 2013. – № 11. – С. 41–51.

168. Хаванова, И.А. Проценты и дивиденды: конфликт квалификаций при налогообложении / И.А. Хаванова // Налоговый вестник. – 2013. – №№ 6, 7, 8.

169. Хаванова, И.А. Правовая модель частичного приостановления действия международных налоговых договоров России / И.А. Хаванова // Финансовое право. – 2023. – № 10. – С. 20–25.

170. Хаменушко, И.В. О фискальном ядре и регуляторной периферии финансового права / И.В. Хаменушко // Финансовое право. – 2021. – №11. – С.17–22.

171. 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.

172. 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.

173. 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.

174. 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.

175. 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.

176. Химичева, Н.И. Научно обоснованные принципы финансового права как вектор его действия, развития и формирования новой методологии преподавания / Н.И. Химичева // Финансовое право. – 2009. – № 2. – С. 4–6.

177. Цинделиани, И.А. Принципы финансового права / И.А. Цинделиани // Финансовое право. – 2019. – № 4. – С. 3–9.

178. Чекалов, С.С. Причинность взаимодействия налогового и гражданского права / С.С. Чекалов // Финансовое право. – 2012. – № 12. – С. 36–39.

179. Шахмаматьев, А.А. Налоговый суверенитет и налоговая юрисдикция государства / А.А. Шахмаматьев // Современное право. – 2013. – № 3. – С. 76–81.
180. Шахмаматьев А.А. Правовой механизм устранения многократного (двойного) налогообложения / А.А. Шахмаматьев // Финансовое право. – 2008. – № 2 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.07.2023).
181. Шевелева, Н.А., Братко, Т.Д. Налоговая льгота как категория финансового права / Н.А. Шевелева, Т.Д. Братко // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. – 2014. – № 10. – С. 63–80.
182. Шевердяев, С.Н. Системная коррупция как проблема науки конституционного права: обсуждение вопроса на юридическом факультете МГУ имени М.В. Ломоносова / С.Н. Шевердяев // Конституционное и муниципальное право. – 2016. – № 9. – С. 10–16.
183. Шепенко, Р.А. Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения / Р.А. Шепенко // Право и экономика. – 2014. – № 7. – С. 48–55.
184. Щекин, Д.М. Баланс частных и публичных интересов и борьба с налоговыми злоупотреблениями в современной России / Д.М. Щекин // Закон. – 2018. – № 11. – С. 32–43.
185. Щекин, Д. М. Категория интереса в налоговом праве / Д.М. Щекин // Актуальные проблемы российского права. – 2022. – № 4 (137). – С. 46–56.
186. Щекин, Д.М. О балансе публичного, квазипубличного и частного интересов в практике Конституционного Суда РФ / Д.М. Щекин // Налоговое право в решениях Конституционного Суда 2004 года: по материалам II Межд. науч.-практ. конф. (г. Москва, 15–16 апреля 2005 г.). М., 2006.
187. Яковюк, И.В., Шестопап, С.С. Государственный суверенитет и суверенные права: проблема соотношения / И.В. Яковюк, С.С. Шестопап // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2017. – Т. 6. № 4 (21). – С. 381–387.
188. Ядрихинский, С.А. Проблемы реализации законных интересов налогоплательщиков / С.А. Ядрихинский // Российский юридический журнал. – 2020. – № 4. – С. 138–144.

189. Яруллина, Г.Р. Место института постоянного представительства в налоговом праве РФ / Г.Р. Яруллина // Актуальные проблемы российского права. 2016. № 12. – С. 65–72.

VII. Зарубежные нормативные правовые акты и документы

190. Council Directive (EU) 2016/1164 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj> (дата обращения: 24.04.2024).

191. Council Directive (EU) 2017/952 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017L0952&from=LT> (дата обращения: 24.04.2024).

192. ATAD-Umsetzungsgesetz. 10.12.2019 [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/ATADUmsG/1Referentenentwurf.pdf?_blob=publicationFile&v=4 (дата обращения: 24.04.2024).

193. Einkommensteuergesetz [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://einkommensteuergesetz.net/paragraph-50d> (дата обращения: 24.04.2024).

194. UK Taxation (International and Other Provisions) Act 2010. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/8/contents> (дата обращения: 24.04.2024).

195. UK Corporation Tax Act 2010. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/4/contents> (дата обращения: 24.04.2024).

196. UK Finance Act 2016. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/24/contents> (дата обращения: 24.04.2024).

197. UK Finance Act 2018. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2018/3/contents/> (дата обращения: 24.04.2024).

198. UK Finance Act 2021. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2021/26/contents> (дата обращения: 24.04.2024).

199. UK Finance Act 2022. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2022/3/enacted> (дата обращения: 24.04.2024).

200. United States Internal Revenue Code. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26> (дата обращения: 24.04.2024).

201. US Tax Cuts and Jobs Act [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.congress.gov/115/bills/hr1/BILLS-115hr1enr.pdf> (дата обращения: 27.03.2023).

202. United States Code of Federal Regulations. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/301.7701-2> (дата обращения: 27.03.2023).

203. Calcutta Jute Mills v. Nicholson (1876)1ExD428 (Ex). [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://library.cronerico.uk/cch_uk/btc/1-tc-83 (дата обращения: 01.12.2022).

204. Whitney v. Robertson (1888). [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.lawfirm.ru/> (дата обращения: 10.12.2022).

205. De Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe (1906) AC 455. Парламент Великобритании. Официальный сайт. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://publications.parliament.uk/> (дата обращения: 10.11.2022).

206. Swedish Central Railway Company Limited v. Thompson (Inspector of Taxes) (1923-1925) 9 TC342. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.lawfirm.ru/> (дата обращения: 10.12.2022).

207. Gregory v. Helvering 293 U.S. 465 (1935). Верховный Суд США. Официальный сайт. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.supremecourt.gov/> (дата обращения: 16.02.2023).

208. Morrissey v. Commissioner, 296 U.S. 344, 346-47 (1935). [Электронный ресурс] – Режим доступа: : <http://www.lawfirm.ru/> (дата обращения: 10.12.2022).

209. IRC v. Duke of Westminster (1936) A.C. 1. Парламент Великобритании. Официальный сайт. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://publications.parliament.uk/> (дата обращения: 10.12.2022).

210. Malayan Shipping Co Ltd v.FCT 71 CLR156 (1946) [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.coursehero.com/file/p1d2nmt/> (дата обращения: 10.12.2022).

211. North Australian Pastoral Co Ltd v. FCT (1946) 71 CLR623. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.ato.gov.au>. (дата обращения: 10.12.2022).

212. United States v. Kintner, 216F.2d 418, 418 (1954) [Электронный ресурс] - Режим доступа: <http://www.lawfirm.ru/> (дата обращения: 18.12.2022).

213. Unit Construction Co. Ltd. Appellant v. Bullock (Inspector of Taxes) Respondent (1960) Appeal Cases 351. Парламент Великобритании. Официальный сайт. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://publications.parliament.uk/> (дата обращения: 18.12.2022).

214. Aiken Industries Inc. v. Commissioner of Internal Revenue Service 56 T.C.925 (1971) [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.lawfirm.ru/> (дата обращения: 10.12.2022).

215. W.T.Ramsay Ltd. vs. Inland Revenue Commissioners (1982) A.C. 300 (1981). Парламент Великобритании. Официальный сайт. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://publications.parliament.uk/> (дата обращения: 10.12.2022).

216. Untelrab Ltd v. McGregor (Inspector of Taxes) (1996) STC (SCD). [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.lawfirm.ru/> (дата обращения: 20.03.2023).

217. Wood & Anor v. Inspector of Taxes Rev 1 EWCA Civ 26 (2006) Парламент Великобритании. Официальный сайт. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://publications.parliament.uk/> (дата обращения: 19.12.2022).

218. Smallwood v. RCC (2008) 10 ITLR574 (SC). [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.lawfirm.ru/> (дата обращения: 20.03.2023).

219. Guidance Involving Hybrid Arrangements and the Allocation of Deductions Attributable to Certain Disqualified Payments Under Section 951A (Global Intangible Low-Taxed Income) (US Internal Revenue Service). REG-106013-19 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.federalregister.gov/documents/2020/04/08/2020-05923/guidance-involving-hybrid-arrangements-and-the-allocation-of-deductions-attributable-to-certain> (дата обращения: 24.04.2024).

220. Rules Regarding Certain Hybrid Arrangements (US Internal Revenue Service). REG–104352–18 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/FR-2018-12-28/pdf/2018-27714.pdf> (дата обращения: 24.04.2024).

221. UK HMRC Corporate Finance Manuals. Loan relationships: Hybrid Capital Instruments (2016-2024). CFM37800. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-finance-manual/cfm37800> (дата обращения: 24.04.2024).

222. G20 Leaders Declaration (2012) Los Cabos, Mexico [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.g20.org/content/dam/gtwenty/gtwenty_new/about_g20/previous-summit-documents/2012/G20%20Leaders%20Declaration_2012.pdf (дата обращения: 20.03.2024).

223. OECD (1999), The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation. No.6 OECD Publishing. – 129 p.

224. OECD (2010), Addressing Tax Risks Involving Bank Losses OECD Publishing. – 88 p.

225. OECD (2011), Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning, OECD, Paris. – 89 p.

226. OECD (2012), Hybrid Mismatch Arrangements: Tax policy and compliance issues. OECD Publishing. – 27 p.

227. OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing. – 44 p.

228. OECD (2014), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. – 103 p.

229. OECD (2014b), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014 [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page1 (дата обращения: 20.03.2023).

230. OECD (2014c) Public Discussion Draft. BEPS Action 2: Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements (Recommendations for Domestic Laws).

[Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.oecd.org/ctp/aggressive/hybrid-mismatch-arrangements-discussion-draft-domestic-laws-recommendations-march-2014.pdf> (дата обращения: 20.03.2023).

231. OECD (2015), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris. – 458 p.

232. OECD (2016), BEPS Action 2. Branch Mismatch Structures. Public Discussion Draft. OECD Publishing. – 30 p.

233. OECD (2017), Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. – 104 p.

234. OECD (2017b), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en (дата обращения: 20.03.2023).

235. OECD (2017c), Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers. OECD Publishing, Paris. – 114 p.

236. OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. [Электронный ресурс] - Режим доступа: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>. (дата обращения: 24.04.2024).

237. OECD (2023), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS. OECD Publishing. Paris. – 72 p.

238. OECD (2024), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2023): Inclusive Framework on BEPS. OECD Publishing. Paris. – 334 p.

239. UN (2014). Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries. Draft Outline - Paper No. 6 “Neutralizing effects of hybrid mismatch arrangements”. May 2014 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/2014TBP/> (дата обращения: 20.03.2023).

240. UN (2015) New provision for the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries to address the application of tax treaties to payments made through hybrid entities: note / by the Secretariat E/C.18/2015/3-RU [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://digitallibrary.un.org/record/801787?ln=ru> (дата обращения: 08.03.2023).

241. Multilateral Convention to Facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax Rule [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://legalinstruments.oecd.org/api/download/?uri=/private/temp/79f8cdee-5501-440f-bd6b-4bb51daf4d8b.pdf&name=%20MLI%20STTR%20-%20Booklet%20-%20en.pdf> (дата обращения: 24.04.2024).

242. Explanatory statement to the Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (дата обращения: 20.03.2023).

243. Secretary-General Report to the G20 leaders, St. Petersburg, Russia, 5-6 September 2013 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.oecd.org/tax/SG-report-G20-LeadersStPetersburg.pdf>. (дата обращения: 20.03.2023).

244. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021-russian-version.pdf> (дата обращения: 14.05.2024).

245. Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS joining the October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising

from the Digitalisation of the Economy as of 09 June 2023 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-october-2021.pdf> (дата обращения: 14.05.2024).

VIII. Зарубежные научные публикации

246. UK Anti-Hybrid Rules: Some challenges for corporate groups – and a limited opportunity for improvements. Macfarlanes LLP Tax Review. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=1cbe4a9c-2e38-446c-84d2-34046c730308> (дата обращения: 24.03.2024).

247. Auerbach A.J. Should Interest Deductions be Limited? / A.J. Auerbach, H. Aaron, H. Galper [и др.] // *Uneasy Compromise: Problems of a Hybrid Income-Consumption Tax*. Washington : The Brookings Institution. 1988. – 456 p.

248. Ault H. Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles // *70 Tax Notes Int'l*. 2013. – 1195 p.

249. Avi-Yonah R.S. Tax Competition, Tax Arbitrage and the International Tax Regime // *Bulletin for International Taxation*. 2007. № 4. Vol. 61. – P. 130-138.

250. Avi-Jonah R.S., Xu H. Evaluating BEPS // *Tax Sovereignty in the BEPS Era. Series of International Taxation*. Vol.60. Kluwer Law International. 2017. – P. 97–124.

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

252. Brauner Y. An Essay on BEPS, Sovereignty and Taxation // *Tax Sovereignty in the BEPS Era. Series of International Taxation*. Vol.60. Kluwer Law International. 2017. – P.73–95.

253. Bravo N. A Multilateral Instrument for Updating the Tax Treaty Network. IBFD Doctoral Series. Vol.52. 2020. – 365 p.

254. Collett M. Developing a New Test for Fiscal Residence for Companies // *University of New South Wales Law Journal*. 2003. Vol. 26(3).

255. Dell’Anese L. Tax Arbitrage and the Changing Structure of International Tax Law. Milan : EGEA, 2006. – 270 p.

256. De Boer R., Marres O. BEPS Action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements // Intertax. 2015. № 43.
257. Dourado A.P. International and EU Tax Multilateralism: Challenges Raised by the MLI. Amsterdam. IBFD. 2020 – 337 p.
258. Edge S. Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform – Tax Arbitrage with Hybrid Instruments // Bulletin for International Taxation. 2014. № 6/7. – P. 318-320.
259. Fett E. E. Triangular cases: The application of bilateral tax treaties in multi-lateral situations. 2013. UvA-DARE (Digital Academic Repository). – 551 p.
260. Greenaway T. International Tax Arbitrage: A Frozen Debate Thaws // Tax Notes International. 2010. № 4. Vol. 57. – P. 1–10.
261. Harris P. Corporate/Shareholder Income Taxation and Allocating Taxing Rights Between Countries: A Comparison of Imputation Systems. Amsterdam. IBFD. 1996.
262. Harris P., Oliver D. International Commercial Tax. Cambridge University Press. 2010.
263. Harris P. Neutralizing Effects of Hybrid Mismatch Arrangements. Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries. 2014. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/2014TBP2/> (дата обращения: 08.05.2023).
264. Hayes T.M. Checkmate, the Treasury Finally Surrenders: The Check-the-Box Treasury Regulations and Their Effect on Entity Classification, 54 Wash. & Lee L. Rev. 1997.
265. Jain K. The OECD Model (2017) and Hybrid Entities: Some Opaque Issues and Their Transparent Solutions. Bulletin for International Taxation. 2019.
266. Kahlenberg C. Hybrid Entities: Problems Arising from the Attribution of Income Through Withholding Tax Relief – Can Specific Domestic Provisions be a Suitable Solution Concept? Intertax. 2016.
267. Knechtle A. Basic Problems in International Fiscal Law. London: HFL Publishers Ltd., 1979. – 264 p.

268. Krahmal A. International Hybrid Instruments: Jurisdiction Dependent Characterization // *Houston Business and Tax Law Journal*. 2005. Vol. 5. – P. 98–127.

269. Laguna M.F.D. Hybrid Financial Instruments, Double Non-taxation and Linking Rules: monograph. Madrid: Wolters Kluwer. 2019. – 384 p.

270. Liotti B. F. Hybrid Entities in Tax Treaty Law: Issues, their Source and Possible Solutions // *Hybrid Entities in Tax Treaty Law* / Ed. by Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang. Linde. 2020. – P.3–24.

271. Martha R.S.J. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer – Boston. 1989.

272. Meyer T.N.C. Tax Treaty Entitlement to Hybrid Entities: An Overview of Domestic Court Jurisprudence // *Hybrid Entities in Tax Treaty Law* / Ed. by Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang. Linde. 2020. – P.51–70.

273. Miller M.H., Modigliani F. Dividend Policy, Growth and the Valuation of Shares // *Journal of Business*. October. 1961. № 34.

274. Neiens G., Monmousseau J.-P., Wolff P.-L., Mfuakiadi G.. ATAD 2 Implementation in Luxembourg: What's important? [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=e9bb318e-a8f8-4d4b-aa64-654589d4a128> (дата обращения: 24.04.2024).

275. Nikolakakis A., Austry S., Avery Jones J., Baker P., Blessing P., Danon R., Goradia S., Hattingh J., Inoue K., Lüdicke J., Maisto G., Miyatake T., Van Raad K., Vann R., Wiman B. Some Reflections on the Proposed Revisions to the OECD Model and Commentaries, and on the Multilateral Instrument, with Respect to Fiscally Transparent Entities – Part 2 // *Bulletin for International Taxation*. 2017. № 10. – P. 529–596.

276. O'Gara P., Fox C., Wilson J.A.D. UK Consults on Changes to Hybrid-Mismatch Rules to Address Disproportionate Outcomes [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=376e6889-c9df-442c-aba3-2dad654c70b1> (дата обращения: 24.04.2024).

277. Parada L. Double Non-taxation and the Use of Hybrids Entities – An Alternative Approach in the New Era of BEPS. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law. 2018.

278. Piakarskaya A. Issue Related to Hybrid Entities and the GloBE Proposal // Hybrid Entities in Tax Treaty Law / Ed. by Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang. Linde. 2020. – P.489–509.
279. Quinioenes N. The Birth of the New International Tax Framework // Tax Sovereignty in the BEPS Era. Series of International Taxation. Vol.60. Kluwer Law International. 2017. – P.165–179.
280. Ring D. One Nation among Many: Policy Implications of Cross-Border Tax Arbitrage // Boston College Law Review. 2002. Vol. 44. – P. 79–175.
281. Rocha S. A. The Other Side of BEPS // Tax Sovereignty in the BEPS Era. Series of International Taxation. Vol.60. Kluwer Law International. 2017. P.179–201.
282. Rosenbloom D. International Tax Arbitrage and the International Tax System // Tax Law Review. 2000. Volume 53. – P. 137–166.
283. Schön W. International Taxation of Risk // Bulletin for International Taxation. 2014. № 6/7. – P. 280–294.
284. Shelton N. Interpretation and application of double tax treaties. Tottel Publishing. 2007.
285. Stark K.J., Zolt E.M. United States Partnership Taxation: Current Structure and Proposals for Reform. Bulletin for IBFD. 2000. – 328 p.
286. Tambunan A. P. I. The Tax Treatment of Hybrid Entities in Developing Countries: The UN Model Position and Source State Concern // Hybrid Entities in Tax Treaty Law / Ed. by Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang. Linde. 2020. – P.161–188.
287. Van Raad K. Non-discrimination in international tax law // Series on international taxation. 1986. № 6. Kluwer Law International. № 6/7. – P. 327–31.
288. Vann R.J. International Aspects of Income Tax. Tax Law Design and Drafting. Vol.2. Chapter 18.
289. Wood R. The Taxation of Debt, Equity, and Hybrid Arrangements // Canadian Tax Journal. 1999. Vol. 47. № 1.

IX. Интернет-источники

290. Большой толковый словарь русского языка [Текст] : А-Я / гл. ред. С. А. Кузнецов. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.gramota.ru/slovari/info/bts/> (дата обращения: 15.07.2023).

291. Соглашения Республики Беларусь об избежании двойного налогообложения – [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://nalog.gov.by/international/double_taxation/ (дата обращения: 11.07.2023).

292. Толковый словарь Ожегова [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://slovarozhegova.ru/about.php> (дата обращения: 15.07.2023).

293. BEPS MLI Matching Database [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.oecd.org/en/data/tools/beps-mli-matching-database.html> (дата обращения: 04.02.2025).

294. Signatories and parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. Status as of 10 January 2025 [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/beps-mli-signatories-and-parties.pdf/_jcr_content/renditions/original./beps-mli-signatories-and-parties.pdf (дата обращения: 04.02.2025).

Приложение № 1

Риски возникновения отдельных видов гибридных налоговых схем в Российской Федерации

1. Гибридные схемы, приводящие к вычету с невключением в налоговую базу

Название гибридной налоговой схемы	Схемы с гибридными юридическими актами		Схемы с игнорируемым платежом		Схемы с применением обратных гибридных организаций		Опосредованные гибридные схемы	
Позиция российского налогового резидента	Источник дохода	Получатель дохода	Источник дохода	Получатель дохода	Источник дохода	Получатель дохода	Источник или получатель дохода	Транзитный контрагент
Наличие риска для налоговой системы Российской Федерации	+	+	+	-	+	+ (только для ЗПИФ)	+	+
Средства устранения ²⁵⁸ (общие)	Абз. 2 п.1 ст.7 НК РФ П.1.1 ст.54.1 НК РФ							
Средства устранения (специальные)	Ст.252.1 НК РФ	П.8, 9 ст.284 НК РФ	Ст.252.1 НК РФ	-	Ст.252.1 НК РФ	П.2 ст.11 НК РФ Абз.4 п.2 ст.7 НК РФ	В зависимости от базового вида гибридной схемы	Ст.252.1 НК РФ

2. Гибридные схемы, приводящие к двойному вычету

Название гибридной налоговой схемы	Схемы с верным вычетом расхода		Схемы вычета расхода лицами с двойным (многократным) резидентством
Позиция российского налогового резидента	Материнское лицо	Дочернее лицо	Источник дохода – двойной резидент
Наличие риска для налоговой системы Российской Федерации	-	+	+
Средства устранения (общие)	Абз. 2 п.1 ст.7 НК РФ П.1.1 ст.54.1 НК РФ		
Средства устранения (специальные)	-	Ст.252.1 НК РФ	Ст.252.1 НК РФ

²⁵⁸ В редакции, предложенной в Приложении № 2 к настоящей диссертации.

Приложение № 2

Проект Федерального закона «О внесении изменений в Часть 1 и Часть 2 Налогового кодекса Российской Федерации»

Статья 1. Внести в Часть 1 Налогового кодекса Российской Федерации следующие изменения:

1) дополнить пункт 1 статьи 7 абзацем 2 следующего содержания:

«Применение норм настоящего Кодекса не может осуществляться в противоречии с целями международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения»;

2) дополнить пункт 2 статьи 7 абзацем 4 следующего содержания:

«Лицом, имеющим фактическое право на доходы, в целях настоящего Кодекса не признаётся лицо, являющееся фискально-прозрачным образованием»;

3) дополнить пункт 2 статьи 11 абзацем следующего содержания:

«фискально-прозрачное образование – иностранная организация, которая в соответствии со своим личным законом обладает гражданской правосубъектностью и не несёт прав и обязанностей участника налоговых правоотношений»;

4) дополнить статью 54.1 пунктом 1.1 следующего содержания:

«1.1. Не допускается уменьшение налоговой базы или суммы подлежащего уплате налога при совершении сделок (операций) с участием лиц, определяемых как налоговые резиденты договаривающихся государств в соответствии с нормами применимого международного договора Российской Федерации по вопросам налогообложения, если совершение таких сделок (операций) приводит к уменьшению совокупного размера налоговых баз в соответствующем налоговом периоде по сопоставимым налогам у таких лиц».

Статья 2. Внести в Часть 2 Налогового кодекса Российской Федерации следующие изменения:

1) ввести статью 252.1 следующего содержания:

«Статья 252.1. Особенности вычета расходов из налоговой базы при осуществлении выплаты доходов в пользу нерезидентов.

1. Расходы, понесённые в связи с выплатой доходов в пользу физического лица или организации (в том числе через постоянные представительства таких организаций), не являющегося (-ейся) налоговым резидентом Российской Федерации и имеющего (-ей) фактическое право на такой доход, могут подлежать вычету из налоговой базы организации – налогового резидента Российской Федерации по правилам статьи 252 настоящего Кодекса при соблюдении одного из следующих условий:

1) у лица, имеющего фактическое право на доход, с выплаченной суммы удержан налог как у источника выплаты в Российской Федерации в порядке, установленном настоящим Кодексом, либо

2) организацией – налоговым резидентом Российской Федерации, являющейся источником выплаты дохода, в установленном порядке представлено документальное подтверждение того, что данный доход в соответствии с личным законом лица, имеющего фактическое право на такой доход, обложен сопоставимым налогом, определяемым по правилам применимого международного договора по вопросам налогообложения.

2. Если в случае, предусмотренном подпунктом 2 пункта 1 настоящей статьи, расходы понесены в связи с выплатой доходов, отнесённых к видам, указанным в подпунктах 2–4, 6, 8, 10, 11 пункта 4 статьи 309.1 настоящего Кодекса, сумма расхода, подлежащего вычету из налоговой базы организации – налогового резидента Российской Федерации, определяется с учётом коэффициента, который равен отношению налоговой ставки по сопоставимому налогу, применённой в соответствии с личным законом лица, имеющего фактическое право на доход, к налоговой ставке, применяемой к прибыли организации – налогового резидента Российской Федерации, понёсшей расход.

2) дополнить статью 284 пунктами 8 и 9 следующего содержания:

«8. Налоговые ставки, предусмотренные подпунктами 1, 1.1, 1.2, 1.3, 1.4, 2, 2.1 пункта 3 настоящей статьи, применяются при условии документального подтверждения того, что полученный российским налоговым резидентом доход квалифицирован в стране источника выплаты как дивиденд.

9. Налоговые ставки, предусмотренные пунктом 4.5 настоящей статьи, применяются при условии документального подтверждения того, что доход, в сумме равной которому российский налоговый резидент получает доход по цифровому финансовому активу, квалифицирован в стране источника выплаты как дивиденд».

Статья 3. Настоящий Федеральный закон вступает в силу с 1 января ____ года, но не ранее, чем по истечении одного месяца со дня его официального опубликования.