

БОРЬБА С РАЗМЫВАНИЕМ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ: МИРОВЫЕ И РОССИЙСКИЕ ТЕНДЕНЦИИ

Пятая Международная научная конференция, проходившая 23–24 марта 2016 г. в Финансовом университете, была посвящена вопросам международного налогообложения и называлась «Международное налогообложение: современные вопросы теории и практики». Можно с уверенностью отметить, что конференция вызвала большой интерес у ученых и практиков, специалистов со стажем и молодых специалистов, только вступающих на путь познания профессии.

Конференция проводилась по инициативе профессора **Паскуале Пистоне** (*IBFD*) в рамках магистерской программы «Международное налоговое планирование», запущенной в Финансовом университете на кафедре «Налоги и налогообложение» в 2012 г. и продолжающей с успехом развиваться благодаря поддержке партнеров программы — *IBFD*, Рос-ИФА и *PwC*. Конференцию открыли заведующая кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансового университета, профессор, д-р экон. наук **Гончаренко Л. И.** и руководитель магистерской программы «Международное налоговое планирование», председатель Рос-ИФА, профессор, канд. экон. наук **Русакова И. Г.**

Открывая конференцию **Гончаренко Л. И.** обратила внимание на то, что это уже пятая конференция, посвященная вопросам международного налогообложения, которую проводит Финансовый университет. Это свидетельствует об актуальности темы, заинтересованности в ее развитии ученых и практиков не одной отдельной взятой страны, а мирового профессионального сообщества. Каждый год при определении тематики конференции выбираются наиболее актуальные темы, обсуждаемые специалистами, в том числе на конгрессах Международной налоговой ассоциации (*IFA*). В этом году центральное место при обсуждении и более общих вопросов посвящено *BEPS* (далее — также БЭПС) — проекту ОЭСР по

противодействию размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (*Base Erosion and Profit Shifting*).

Русакова И. Г. отметила, что в настоящее время мы являемся свидетелями исторических процессов, происходящих в мировой налоговой политике. При этом Россия не находится в стороне от этих процессов, а активно участвует в них. Но так было не всегда. В период начала 1980-х гг., когда Советский Союз вступил в переговорный процесс по заключению соглашений об избежании двойного налогообложения, вопросы международного налогообложения были предметом интереса узкого круга профессионалов. Сегодня проблемы международного налогообложения обсуждаются на всех уровнях: государственном, научном, академическом и практическом. Специалисты международного налогообложения встречаются на разных профессиональных площадках, в том числе на международных конференциях и в экспертных советах.

Проект *BEPS* стал основным трендом, определяющим развитие международного налогообложения в последние пять лет. Проект направлен на анализ действующих правил налогообложения с точки зрения возможности переноса налоговой базы в юрисдикции, отличные от тех, где ведется производственная деятельность. Проект *BEPS* отличается от предыдущих попыток ОЭСР фундаментально реформировать международную налоговую систему и глобально скоординировать мероприятия по противодействию уклонению от налогообложения либо низкому уровню налогообложения. *BEPS* нацелен на разработку комплексной, сбалансированной и эффективной стратегии для стран, столкнувшихся с проблемой размывания налогооблагаемой базы и вывода прибыли из-под налогообложения.

Принимая во внимание важность и актуальность проблем международного налого-

обложения не только для зарубежного экспертного сообщества, но и для России, для обсуждения на конференции выбраны следующие две основные темы:

1. Налоговый контроль как инструмент реализации мероприятий по деофшоризации российской экономики и борьбы с уклонением от уплаты налогов в международном аспекте.

2. Глобальные направления БЭПС и направления их реализации в Российской Федерации.

На пленарном заседании 23 марта 2016 г. выступили **Оверчук А.Л.**, заместитель руководителя ФНС России, **Паскуале Пистоне**, академический директор *IBFD*, **Виктор ван Коммер**, представитель налоговой администрации Нидерландов и член совета директоров ОЭСР, **Денис Вебер**, профессор Амстердамского университета, **Новоселов К.В.**, заместитель начальника Контрольного управления ФНС России, **Лазорина Е.**, партнер PWC, руководитель налоговой и юридической практики.

Ключевой доклад был сделан заместителем руководителя ФНС России **Алексеем Логвиновичем Оверчуком**. Он отметил, что Россия является активным участником плана *BEPS*, который был одобрен главами государств и правительств *G20* на саммите в Санкт-Петербурге в сентябре 2013 г. В рамках плана *BEPS* предусматривается ряд существенных изменений в архитектуре международного налогообложения и сотрудничества.

Во-первых, будет расширяться состав информации, которой страны *G20* будут обмениваться в автоматическом режиме. Речь идет об обмене специальными межстрановыми отчетами в *xml*-формате (т. н. *country-by-country reporting*) о финансовых, налоговых и отдельных хозяйственных показателях деятельности всех крупнейших международных групп компаний, в том числе в разрезе каждого участника такой группы. Первый обмен предполагается провести уже в середине 2018 г. Кроме того, в *xml*-формате предполагается обмен информацией о выданных налоговых рулингах и соглашениях о ценообразовании по трансграничным сделкам. При этом мы сможем получать такую информацию не позднее трех месяцев, после выдачи таких рулингов дочкам наших компаний. Создание информационных ресурсов на

базе таких сведений позволит нам еще качественнее проводить риск-ориентированный анализ в целях налогового контроля.

Во-вторых, разрабатывается многосторонний документ, подписание которого позволит синхронно вносить изменения в действующие международные договоры об избежании двойного налогообложения. Главным образом, суть изменений касается ограничения недобросовестного применения налогоплательщиками пониженных ставок и льгот, допускаемых соглашениями об избежании двойного налогообложения. Совместная работа стран *G20* над этим документам должна быть завершена до конца этого года.

В-третьих, предполагается качественное улучшение разрешения налоговых споров в рамках взаимосогласительных процедур. Ни для кого не секрет, что эффективность данной процедуры в рамках международных соглашений крайне низка, рассмотрение спора может длиться годами без какого-либо результата. В итоге налогоплательщики могут подвергаться двойному налогообложению. Чтобы изменить отношение к этому институту, государства *G20* взяли на себя обязательство разрешать споры в рамках взаимосогласительных процедур в срок не более чем два года.

Координация и проверка исполнения пунктов плана *BEPS* будут осуществляться в рамках специального инклюзивного органа, в котором на паритетных началах будут работать все страны *G20*, ОЭСР и другие присоединившиеся государства и территории. Первое заседание этого органа планируется в июне этого года в Киото. По всем этим направлениям ФНС России плотно сотрудничает с Минфином России, с целью эффективного внедрения согласованных мероприятий в рамках плана *BEPS*.

Выступление заместителя начальника Контрольного управления ФНС России, канд. экон. наук, доцента кафедры «Налоги и налогообложение» Финансового университета **Константина Викторовича Новоселова** было посвящено направлениям развития технологии и методики налогового контроля в системе международных налоговых отношений. Докладчик отметил, что международным

сообществом проводится серьезная системная работа по пересмотру и совершенствованию международных и национальных налоговых правил, направленная на устранение возможностей для сокрытия активов и финансовых счетов в офшорах. Существенным изменениям подвергается в том числе законодательство в области валютного контроля, противодействия отмыванию доходов и финансированию терроризма.

С 1 июля 2015 г. Российская Федерация присоединилась к Совместной конвенции ОЭСР и Совета Европы о взаимной административной помощи по налоговым делам, и ФНС России уже имеет возможность направлять налоговые запросы в более чем 90 стран и юрисдикций, включая офшорные юрисдикции. Вместе со странами — членами G20 и ОЭСР ФНС России участвует в работе по внедрению современных электронных способов информационного обмена сведениями о финансовых счетах и зарубежных активах между налоговыми органами различных стран и юрисдикций. В 2017 г. будет введена в эксплуатацию общая для всех стран система взаимного обмена сведениями об иностранных счетах, имуществе и активах иностранных налоговых резидентов в налоговые органы стран, резидентами которых они являются.

ФНС России подключится к этой системе в 2018 г. и начнет получать указанные сведения из офшоров в электронном систематизированном виде. Как подчеркнул К.В. Новоселов, полученные сведения будут использоваться ФНС России для осуществления мер налогового контроля в отношении лиц, владеющих зарубежными активами и финансовыми счетами, что создает определенные риски для граждан, до сих пор полагающихся на существовавшую в прошлом непрозрачность офшорных юрисдикций.

Докладчик также отметил, что Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 г. и на плановый период 2017 и 2018 гг. предусматривают, в частности, совершенствование правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний, совершенствование правил налогообложения при трансфертном ценообразовании, а

также меры по противодействию злоупотреблению нормами законодательства о налогах и сборах в целях минимизации налогов.

Анализу плана *BEPS* как с точки зрения мировой практики, так и с точки зрения Российской действительности, было посвящено выступление руководителя налоговой и юридической практики ведущей аудиторско-консультационной компании ПрайсвогтерхаусКуперс, партнера компании, **Екатерины Лазориной**, которая отметила, что некоторые концепции плана *BEPS* уже нашли отражение в налоговом законодательстве России. Основные направления налоговой политики России на 2016–2018 гг. ссылаются на концепции *BEPS*. Можно ожидать дальнейших изменений. Уже сейчас изменения в зарубежных странах могут существенно повлиять на деятельность как иностранных, так и российских компаний. Информация может стать доступна налоговым органам России через процедуру обмена информацией.

Из 15 направлений плана *BEPS* наибольший интерес у российских холдинговых компаний вызывает третье направление («Совершенствование правил КИК»), шестое направление («Борьба с злоупотреблениями международными соглашениями») и тринадцатое направление («Изменение документации по трансфертному ценообразованию»). По каждому направлению ОЭСР подготовила отдельный отчет.

По третьему направлению ОЭСР предлагает изменить национальные правила КИК, чтобы повысить их эффективность. Предлагаемые изменения касаются определения КИК; критериев освобождения от налогообложения по правилам КИК; определения налогооблагаемых доходов по правилам КИК; подхода к расчету прибыли по правилам КИК; подхода к определению доли прибыли, подлежащей налогообложению по правилам КИК; положений, направленных на устранение двойного налогообложения.

В России правила КИК начали действовать с 1 января 2015 г. Уже было внесено несколько поправок в законодательство. При разработке правил КИК и поправок к ним законодатели ориентировались на рекомендации ОЭСР, изложенные в третьем направлении.

В отношении шестого направления («Борьба со злоупотреблениями международными соглашениями») ОЭСР рекомендует странам включить в налоговые соглашения положения, в явном виде устанавливающие, что целью соглашения является избежание двойного налогообложения, а не предоставление возможностей для ухода от налогообложения; включить в соглашение статью об ограничении льгот (*limitation on benefits*), в которой будут содержаться конкретные требования к получателю доходов; включить в соглашение общие положения об ограничении льгот при отсутствии реальной деловой цели соответствующих операций (деятельности).

В России с 1 января 2015 г. начала действовать концепция бенефициарной собственности. Последние поправки были приняты 15 февраля 2016 г.: для целей применения льгот по соглашениям иностранный контрагент должен иметь фактическое право на доход, получаемый из России; в НК РФ и разъяснениях Минфина России приведены примеры ситуаций, когда фактическое право на доход отсутствует; предусмотрена возможность применения «сквозного» подхода. В настоящее время идет процесс пересмотра положений соглашений между Россией и другими странами.

В отношении тринадцатого направления («Изменения документации по трансфертному ценообразованию») в России запущена работа по разработке изменений в существующие российские требования к документации по ТЦО с учетом рекомендаций ОЭСР, изложенных в тринадцатом направлении.

Начальник отдела налоговой политики департамента финансовой политики ЕЭК, **Мембеталиев Н.Т.** отметил большой интерес со стороны членов ЕЭК к процессам, которые происходят в международной налоговой практике, в том числе к новым налоговым законодательным инициативам в России.

Правилам *BEPS* и планам применения в ЕС, а также вопросам налогового администрирования в контексте *BEPS* были посвящены выступления профессора Университета Амстердама **Дениса Веббера** и доктора права, профессора, члена Совета директоров *IBFD* **Виктора ван Коммера**. Доктор права,

профессор, академический директор *IBFD*, **Паскуале Пистоне** привел примеры лучших практик и стандартов защиты прав налогоплательщиков. Эту тему применительно к практике защиты прав налогоплательщиков в России в сравнении с лучшими зарубежными стандартами продолжил руководитель российской налоговой практики **Линклейтерс**, ответственный секретарь Рос-ИФА, канд. юрид. наук **В.А. Мачехин**.

Всеми участниками конференции были отмечены интересные эмоциональные выступления зарубежных гостей: профессора Паскуале Пистоне, академического директора *IBFD*, профессора Стаффорда Смайли из Джорджтаунского университета (Вашингтон), а также Дениса Веббера, профессора Университета Амстердама. **Виктор ван Коммер**, член совета директоров *IBFD*, директор Амстердамского центра налогового права Университета Амстердама выступил с двумя интересными докладами теоретико-методологического и практического характера: «Вопросы налогового администрирования в контексте *BEPS*», «Роль налоговой администрации в защите прав налогоплательщиков».

Не остались без внимания интересные выступления **Даниила Владимировича Винницкого**, заведующего кафедрой финансового права Уральской государственной юридической академии, а также **Николая Сергеевича Милоголова**, старшего научного сотрудника Центра налоговой политики НИФИ.

Во второй день работы конференции состоялось несколько панельных дискуссий по отдельным направлениям Правил БЭПС и планам их применения в России: «Трансфертное ценообразование применительно к нематериальным активам», «Контролируемые иностранные компании», «Ограничение вычета процентов, пункт 4 БЭПС», «Развитие механизмов предотвращения злоупотреблений международными налоговыми договорами: мировые тенденции и специфика применения в России (пункт 6 БЭПС)», «БЭПС и постоянное представительство», «Международный обмен налоговой информацией». В дискуссии участвовали специалисты-практики из *PWC*, *EY*, Бейкер и Макензи, Дентонс, Бейкер Тилли Русаудит и др.

Дискуссия о трансфертном ценообразовании применительно к нематериальным активам в значительной степени была посвящена обсуждению вопроса о статусе в Российской Федерации документов ОЭСР по трансфертному ценообразованию, прежде всего Руководству по ТЦО. Такой документ не является юридически обязательным для страны, но отечественные фискальные органы активно им пользуются. Для решения вопросов, возникающих при применении правил ТЦО, необходимо определиться, будет ли Российская Федерация разрабатывать свои концепции данного института, или будет следовать в фарватере рекомендаций ОЭСР.

При обсуждении вопросов о контролируемых иностранных компаниях была поднята тема того, насколько в документах БЭПС содержатся однозначные рекомендации по содержанию данного института. Участники обсуждения пришли к выводу о том, что каких-либо однозначных позиций ОЭСР не высказывает, признавая различные способы формулирования таких правил и целей, на достижение которых они могут быть направлены. Таким образом, каждая страна должна самостоятельно определиться с направлениями использования данного института. В Российской Федерации правила КИК разрабатывались в спешке, без единой концепции, что и привело к необходимости неоднократного их изменения в течение непродолжительного времени. Необходимо сосредоточиться на формулировании национальной концепции КИК для дальнейшего совершенствования данных правил.

Развитие механизмов предотвращения злоупотреблений международными налоговыми договорами в России развивается достаточно активно, и практика деятельности налоговых органов и судов свидетельствует о том, что в стране применяются различные правила и концепции, противодействующие такому злоупотреблению. В частности, к налоговым соглашениям применяется концепция необоснованной налоговой выгоды (и отдельные составные

элементы данной концепции), правила о фактическом собственнике дохода. При этом практика применения таких правил является для страны относительно новым явлением, и в ряде случаев суды демонстрируют непоследовательный или не очень традиционный для таких правил подход. Например, судебные решения по делам компаний «Северный Кузбасс» и «Орифлейм» вызывают большой объем критических замечаний как по форме, так и по содержанию.

Дискуссия по БЭПС и постоянному представительству сконцентрировалась вокруг проблем постоянного представительства в форме зависимого агента. Несмотря на то, что в России данная форма постоянного представительства предусмотрена в законодательстве и налоговых соглашениях достаточно продолжительный период, серьезного понимания данного института пока не выработано, равно как и порядка его практического применения. Судебная практика по делу компании «Орифлейм» только усложнила понимание данного института.

Международный обмен налоговой информацией не является новым явлением для Российской Федерации. Многочисленные налоговые соглашения, заключенные Россией, традиционно содержали статьи о таком обмене. В настоящее время Россия демонстрирует как активное применение данных положений, так и присоединение к специальным международным проектам по обмену информацией.

На конференции присутствовали представители прессы (журнал «Финансы»), преподаватели и студенты МГИМО (У) МИД России, МГУ, НИУ ВШЭ, РЭА им. Плеханова, МГЮУ им. О.Е. Кутафина, РАНХиГС, Российского государственного аграрного университета МСХА им. К.А. Тимирязева. В работе конференции также участвовали преподаватели и студенты вузов Санкт-Петербурга (СПбГЭУ), Воронежа (Воронежского государственного университета).

Обзор подготовили: Л.И. Гончаренко, И.Г. Русакова, В.А. Мачехин, О.И. Борисов