



Роль антиуклонительных норм в системе регулирования международного налогообложения

Корнюшкин И.А., студент, отделение социально-экономических наук,
ИАТЭ НИЯУ МИФИ, Обнинск, Россия

Тимашкова Т.Е., к.э.н., доцент, отделение социально-экономических наук,
ИАТЭ НИЯУ МИФИ, Обнинск, Россия

Аннотация. Статья посвящена анализу налогового регулирования в условиях глобализации; акцент сделан на налоговых злоупотреблениях и способности антиуклонительных норм пресечь схемы агрессивного налогового планирования.

Проанализирован вклад ОЭСР, плана BEPS и многосторонней конвенции для практического применения и контроля эффективности антиуклонительных норм, а также создания системы, фасилитирующей международное налогообложение.

Ключевые слова: общие антиуклонительные нормы (GAAR), специальные антиуклонительные нормы (SAAR), тонкая капитализация, трансфертное ценообразование, Соглашение об избежании двойного налогообложения (СИДН), фактическое право на доход, приоритет существа над формой.

The role of anti-evasion provisions in the international tax regulatory system

Kornyushkin I.A., Student, Department of Social and Economic Sciences,
INTE NRNU MEPhI, Obninsk, Russia

Timashkova T.E., PhD (Econ.), Associate Professor, Department of Social and Economic Sciences, INTE NRNU MEPhI, Obninsk, Russia

Annotation. This article analyzes tax regulation in the context of globalization, focusing on tax abuse and the ability of anti-evasion provisions to curb aggressive tax planning schemes.

The article analyzes the contributions of the OECD, the BEPS plan, and the multilateral convention to the practical application and monitoring of the effectiveness of anti-evasion provisions, as well as the creation of a system facilitating international taxation.

Key words: general anti-evasion rules (GAAR), special anti-evasion rules (SAAR), thin capitalization, transfer pricing, Double Taxation Agreement (DTA), beneficial ownership, substance over form.

1. Введение. Научно-технический прогресс, повсеместное открытие границ и, в целом, ускорившийся процесс глобализации логичным образом привели к возросшему объему международной торговли. Также стоит отметить всплеск предпринимательской деятельности и открытие новых предприятий вследствие упрощения процедуры создания собственного бизнеса, повышения уровня жизни в мире и четкой правовой защиты частной собственности. Такие значительные изменения в области международной торговли четко коррелируют с появлением новых практик агрессивного налогового планирования, и международное сообщество должно было отреагировать созданием соответствующих норм для пресечения схем уклонения от налогов.

2. Основная часть. Для начала стоит рассмотреть деятельность важнейшей фигуры в области развития международной торговли – Организации экономического развития и сотрудничества. ОЭСР является уникальным форумом, в рамках которого государства могут взаимодействовать для решения экономических, социальных и экологических проблем. Организация, в том числе, занимается решением проблем в области налогообложения.

Одним из главных решений ОЭСР в этой сфере стало создание Модельной конвенции - рамочного документа, устанавливающего основные принципы избежания двойного налогообложения. Иными словами, Модельная конвенция — это документ, описывающий общие правила для создания Соглашений об

избежании двойного налогообложения (система международных договоров для содействия обмену товарами и услугами, перемещению капитала и лиц посредством устранения международного двойного налогообложения).

СИДН предоставляет налоговые преференции и из-за этого часто становится предметом злоупотребления, хотя и включает в себя условие фактического права на доход, что, тем не менее, не гарантирует защиту от всех практик по уклонению. Таким образом, каждое из множества заключенных соглашений требует как модификаций, так и конкретного плана, следуя которому можно юридически защититься от неуплаты налогов.

Для этой цели ОЭСР и страны большой двадцатки разработали проект BEPS, включающий в себя 15 пунктов, который направлен на борьбу с искусственным выводом прибыли и размыванием налоговой базы. Среди этих пунктов стоит выделить следующие:

- специальные антиуклонительные меры, направленные на борьбу с конкретным налоговым злоупотреблением;
- общие антиуклонительные меры, декларирующие общие правила предотвращения агрессивного налогового планирования;
- методологии для оценки деятельности предприятий и эффективности внедрения антиуклонительных мер;
- требования к компаниям об информировании налоговых органов о злоупотребительных схемах;
- требования к отчетности компаний.

Важнейшим пунктом плана является разработка Многосторонней конвенции (MLI) – главный документ для реализации плана BEPS. Фактически MLI – это инструмент внедрения BEPS в тысячи СИДН без их переподписания в случаях, когда обе стороны соглашения ратифицировали Многостороннюю конвенцию. Конвенция «накладывается» на существующие СИДН, автоматически распространяя антиуклонительные меры плана на каждое соглашение.

Таким образом, создается система, в которой возможна эффективная сделка, выгодная обеим сторонам – и бизнесу (вследствие избежания двойного налогообложения благодаря СИДН), и государству (вследствие создания и внедрения прозрачной и гибкой правовой основы для противодействия налоговым злоупотреблениям).

3. Обсуждение. Существует большое количество схем по налоговому уклонению (агрессивной налоговой оптимизации), однако по своей сути они основаны на трех ключевых пунктах:

1. Размывание налоговой базы;
2. Незаконный вывод прибыли в низконалоговые юрисдикции;
3. Информация в налоговой отчетности не отражает реальные действия.

Очевидно, если пресекать эти нарушения вовремя, то на выходе предотвращается большинство подобных схем по злоупотреблению налоговой оптимизацией. Для описанных ситуаций применяются общие антиуклонительные нормы, описанные и рекомендованные в плане BEPS (в Российской Федерации закреплены статьей 54.1 НК РФ [1]). Базовые концепции этих норм:

1. Приоритет существа над формой;
2. Деловая цель;
3. Налоговая реконструкция.

Эти меры позволяют налоговому органу оспаривать все операции, которые вызывают объективное подозрение в части ухода от уплаты налога. Примером успешного применения GAAR может служить дело ООО «Тагильское пиво» [7], предмет иска - искусственное занижение налоговой базы за счет выплат роялти за товарный знак кипрской компании. ООО сначала продало товарный знак компании, которым безвозмездно пользовалось ранее, а затем выплачивало высокие роялти, тем самым снижая базу по налогу на прибыль. Результат судебного разбирательства - выявление уклонения и последующее доначисление налогов.

Таким образом, применение общих меры помогают определить факт налогового злоупотребления. В то же время, существует ряд специальных мер, которые нужны для более оперативного пресечения широко известных схем по уклонению. Эти меры также описаны в плане BEPS, стоит рассмотреть их детальней.

✓ *Тонкая (недостаточная) капитализация (4-й пункт BEPS).* Эти правила применяются к компаниям, чей заемный капитал больше собственного при обязательном условии контролируемой задолженности [2]. На практике происходит вывод прибыли из компании в сторону займодавца под видом процентов, которые занижают налоговую базу. Для предотвращения таких ситуаций существует правило, которое определяет норму отношения заемного капитала к собственному, в общем случае оно составляет 3:1. Выплаты по заемному капиталу выше этой нормы признаются дивидендами и облагаются налогом у источника.

Иными словами, эта мера позволяет блокировать вывод прибыли путем установки однозначного соотношения, из-за чего мера не является гибкой, и её можно обходить. Например, если увеличить собственный капитал путем заключения фиктивных сделок, то можно оставаться внутри необходимого соотношения и продолжать выводить прибыль в низконалоговую юрисдикцию под видом процентов. Стоит отметить, что в этом случае могут быть применены общие антиуклонительные меры для доказательства отсутствия у сделок деловой цели с последующим пересчетом фактического собственного капитала и доначисления налога. Примером такой ситуации служит дело ООО «Воздушные Ворота Северной Столицы» [6]. Организация искусственно завысила собственный капитал через частичный взаимозачет долговых обязательств, и суд признал, что единственной целью этой операции являлось уклонение от уплаты налогов.

Есть еще одна проблема с применением рассмотренной меры – из-за фиксированного соотношения заемного и собственного капиталов не учитываются специфические различия разных областей предпринимательства.

Проценты по займу любой компании, у которой отношение заемного капитала к собственному не соответствует установленному, автоматически признаются дивидендами, что вынуждает платить дополнительный налог вне зависимости от того, присутствовал ли злой умысел у компании или нет. Примером такой ситуации служит дело ООО «Торговая Ассоциация Липпе Рус» [8]. Налогоплательщик утверждал, что ст. 269 НК РФ [2], регулирующая правила тонкой капитализации в РФ, должна применяться только если доказано злоупотребление правом. Суд постановил, что сам факт нарушения требования ст. 269 является достаточным для ограничения процентных расходов и фактически признания их дивидендами.

Для нивелирования подобных ситуаций в плане BEPS предусмотрено решение – правило группового коэффициента. Это более сложная в применении мера, которая позволяет обеспечить гибкость для групп, имеющих высокий уровень внешней задолженности перед сторонними кредиторами по коммерческим причинам, не связанным с уклонением от налогов. К примеру, для капиталоемких предприятий это правило служит спасательным кругом в случае возникновения спорных моментов.

Правила тонкой капитализации являются эффективным инструментом для предотвращения схем налогового злоупотребления, связанных с выводом прибыли под видом процентов по контролируемой задолженности.

✓ *Трансфертное ценообразование (8-10 пункты BEPS).* Правила регулирования в отношении трансфертного ценообразования (ст. 105.7 НК РФ [1]) обязывают взаимозависимых лиц (НК РФ ст. 20 [1]) сообщать государству о совершении контролируемых сделок и готовить документацию, обосновывающую выбор метода ценообразования. Эти меры предпринимаются для предотвращения вывода прибыли, например, при помощи продаж с завышенной или заниженной стоимостью. Примером может служить дело ПАО «Тольяттиазот» [5]. Организация продавала продукцию по заниженным ценам в низконалоговую юрисдикцию, уменьшая свою налоговую базу. Налоговый орган доказал, что цены были занижены, и опроверг доводы, приведенные

налогоплательщиком. Суд встал на сторону налогового органа, и прибыль была доначислена для целей налогообложения.

Иными словами, трансфертное ценообразование, применяемое при контроле сделок между взаимосвязанными лицами, направлено на то, чтобы цены в этих сделках были такими же, как если бы сделки заключались между независимыми лицами. Эта мера - весьма эффективный инструмент проверки и контроля, тем не менее, есть спорные моменты относительно его гибкости: связанные компании вынуждены особым образом документировать сделки, что приводит к дополнительной административной нагрузке на них, и, как следствие, ведет к снижению эффективности их работы.

✓ *Гибридные схемы (2-й пункт BEPS).* Гибридные схемы основаны на различиях в национальных налоговых системах и неправомерном применении СИДН. Борьба с гибридными схемами включает в себя несколько направлений как в разрезе основных, так и специальных антиуклонительных норм:

- Концепция фактического получателя дохода;
- Тест на основную цель;
- Приоритет существа над формой.

Отслеживание и предотвращение подобных схем требует от налоговых органов особой внимательности и высокого уровня экспертности из-за наличия огромного количества СИДН и различий между налоговыми законодательствами стран. Следовательно, комплекс мер, предложенный в плане BEPS для борьбы с гибридными схемами является недостаточно эффективным.

Для примера следует проиллюстрировать несколько дел, связанных с гибридными схемами.

Дело АО «Банк Интеза» [3] связано с использованием технического звена для злоупотребления СИДН. Банк выплачивал процентные доходы по займам в адрес люксембургской компании, пользуясь льготной ставкой 0% по СИДН. Однако эта компания не являлась фактическим получателем дохода. Она перенаправляла доходы в адрес контролирующего акционера банка, которым являлась итальянская материнская компания. Судом было принято решение на

основании концепции фактического права на доход обложить проценты налогом 10%, предусмотренным СИДН с Италией.

Этот пример показывает нечеткость требований, связанных с гибридными схемами (по сравнению с, например, правилами тонкой капитализации), и сложность их выявления.

Дело АО «Средневолжская межрегиональная ассоциация радиотелекоммуникационных систем» [4] наглядно демонстрирует злоупотребление различиями налоговых законодательств. Сначала АО «СМАРТС» вложило в уставный капитал дочерней кипрской фирмы акции других дочерних компаний и не уплатило с этого доход, так как этого не требуется по российскому законодательству. После этого акции были проданы кипрской дочерней компанией, но так как на Кипре доход с продажи акций не облагается налогом, то АО «СМАРТС» получило выгоду, хотя при самостоятельной продаже акций оно должно было бы выплатить налог на прибыль. Суды согласились с тем, что фактическим продавцом была материнская компания, вследствие чего в соответствии с концепцией фактического права на доход ей были доначислены налоги.

Как можно увидеть, проект BEPS не предлагает конкретных решений для проблемы гибридных схем. Проект акцентирует внимание на цели совершения сделок и на том, кто является бенефициаром, и перекладывает на конкретный налоговый орган ответственность определять законность налоговых преференций, если они есть.

4. Заключение. Существующая система противодействия налоговым злоупотреблениям, как показал проведенный анализ с разбором конкретных судебных дел, довольно успешно справляется со своими задачами. Система обладает достаточной гибкостью для своевременного внесения поправок в СИДН при помощи MLI, к тому же международное сообщество обладает большим объемом актуальной информации о схемах уклонения от уплаты налогов. Следовательно, широко применяются актуальные методы пресечения противоправных действий, а также наработана широкая судебная практика,

позволяющая людям, непосредственно реализующим меры противодействия, оставаться информированными о способах нарушения налогового законодательства. Также важно отметить, что предусмотрены не только меры наказания за нарушения, но и выгодные условия международной торговли на основании СИДН, что побуждает предпринимателей следовать закону, не забывая о легальных схемах налоговой оптимизации.

Библиографический список:

1. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : Федеральный закон № 146-ФЗ : от 31.07.1998 : (ред. от 28.11.2025). – Текст : электронный // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс» : [сайт]. — URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=495617> (дата обращения: 03.03.2026).

2. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : Федеральный закон № 117-ФЗ : от 05.08.2000 : (ред. от 20.02.2026). – Текст : электронный // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс» : [сайт]. — URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=511718> (дата обращения: 03.03.2026).

3. Девятый арбитражный апелляционный суд. Постановление от 14 июня 2016 г. № А40-241361/2015. — Текст : электронный // Электронный архив решений арбитражных судов и судов общей юрисдикции Консорциума «Кодекс» : [сайт]. — URL: <https://sudrf.cntd.ru/document/435654770> (дата обращения: 04.03.2026).

4. Арбитражный суд Поволжского округа. Постановление от 28 марта 2018 г. № А55-9050/2017. — Текст : электронный // Электронный архив решений арбитражных судов и судов общей юрисдикции Консорциума «Кодекс» : [сайт]. — URL: <https://sudrf.cntd.ru/document/557008879> (дата обращения: 04.03.2026).

5. Девятый арбитражный апелляционный суд. Постановление от 14 июня 2016 г. № А40-241361/2015. — Текст : электронный // Электронный архив

решений арбитражных судов и судов общей юрисдикции Консорциума «Кодекс»: [сайт]. — URL: <https://sudrf.cntd.ru/document/435654770> (дата обращения: 04.03.2026).

6. Арбитражный суд Поволжского округа. Постановление от 28 марта 2018 г. № А55-9050/2017. — Текст : электронный // Электронный архив решений арбитражных судов и судов общей юрисдикции Консорциума «Кодекс» : [сайт]. — URL: <https://sudrf.cntd.ru/document/557008879> (дата обращения: 04.03.2026).

7. Одиннадцатый арбитражный апелляционный суд. Постановление от 18 декабря 2018 г. № А55-1622/2018. — Текст : электронный // Электронный архив решений арбитражных судов и судов общей юрисдикции Консорциума «Кодекс»: [сайт]. — URL: <https://sudrf.cntd.ru/document/552005323> (дата обращения: 03.03.2026).

8. Арбитражный суд Московского округа. Постановление от 11 апреля 2022 г. № Ф05-36111/2021. — Текст : электронный // Контур. Норматив : [онлайн справочно-правовая система]. — URL: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=7&documentId=420320> (дата обращения: 04.03.2026).

9. Арбитражный суд Уральского округа. Постановление от 16 ноября 2023 г. по делу № А60-34102/2022. — Текст : электронный // Электронный архив решений арбитражных судов и судов общей юрисдикции Консорциума «Кодекс» : [сайт]. — URL: <https://sudrf.cntd.ru/document/1304082220> (дата обращения: 03.03.2026).

10. Арбитражный суд Северо-Западного округа. Постановление от 30 мая 2024 г. № А44-4663/2023. — Текст : электронный // Судебные и нормативные акты РФ (СудАкт) : [интернет-ресурс]. — URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/Hd02LGa4co6L/> (дата обращения: 03.03.2026).

11. Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report. — Text : electronic // OECD : [website]. — URL: https://www.oecd.org/en/publications/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report_9789264241138-en.html (access date: 04.03.2026).

12. Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports. — Text : electronic // OECD : [website]. — URL: https://www.oecd.org/en/publications/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en.html (access date: 04.03.2026).

13. Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update. — Text : electronic // OECD : [website]. — URL: https://www.oecd.org/en/publications/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2016-update_9789264268333-en.html (access date: 04.03.2026).

14. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. — Text : electronic // OECD : [website]. — URL: https://www.oecd.org/en/publications/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en.html (access date: 04.03.2026)

References:

1. Russian Federation. Laws. Tax Code of the Russian Federation (Part One): Federal Law № 146-FZ of July 31, 1998 (as amended on November 28, 2025). — Text: electronic // ConsultantPlus Legal Reference System: [website]. — URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=495617> (accessed on March 3, 2026).

2. Russian Federation. Laws. Tax Code of the Russian Federation (Part Two): Federal Law № 117-FZ of August 5, 2000 (as amended on February 20, 2026). — Text: electronic // Reference and legal system «ConsultantPlus»: [website]. — URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=511718> (date of access: 03.03.2026).

3. The Ninth Arbitration Court of Appeal. Resolution of June 14, 2016 № A40-241361/2015. — Text: electronic // Electronic archive of decisions of arbitration courts and courts of general jurisdiction of the Consortium «Kodeks»: [website]. — URL: <https://sudrf.cntd.ru/document/435654770> (date of access: 04.03.2026).

4. Arbitration Court of the Volga District. Resolution of March 28, 2018, № A55-9050/2017. – Text: electronic // Electronic archive of decisions of arbitration courts and courts of general jurisdiction of the Consortium «Kodeks»: [website]. — URL: <https://sudrf.cntd.ru/document/557008879> (date of access: March 4, 2026).

5. The Ninth Arbitration Court of Appeal. Resolution of June 14, 2016, № A40-241361/2015. – Text: electronic // Electronic archive of decisions of arbitration courts and courts of general jurisdiction of the Codex Consortium: [website]. – URL: <https://sudrf.cntd.ru/document/435654770> (date of access: March 4, 2026).

6. Arbitration Court of the Volga District. Resolution of March 28, 2018, No. A55-9050/2017. – Text: electronic // Electronic archive of decisions of arbitration courts and courts of general jurisdiction of the Codex Consortium: [website]. — URL: <https://sudrf.cntd.ru/document/557008879> (accessed: 04.03.2026).

7. Eleventh Arbitration Court of Appeal. Resolution of December 18, 2018, № A55-1622/2018. – Text: electronic // Electronic archive of decisions of arbitration courts and courts of general jurisdiction of the Consortium «Kodeks»: [website]. – URL: <https://sudrf.cntd.ru/document/552005323> (date of access: March 3, 2026).

8. Arbitration Court of the Moscow District. Resolution of April 11, 2022, № F05-36111/2021. – Text: electronic // Kontur. Normativ: [online legal reference system]. – URL: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=7&documentId=420320> (date of access: March 4, 2026).

9. Arbitration Court of the Ural District. Resolution of November 16, 2023, in case № A60-34102/2022. – Text: electronic // Electronic archive of decisions of arbitration courts and courts of general jurisdiction of the Codex Consortium: [website]. – URL: <https://sudrf.cntd.ru/document/1304082220> (date of access: 03.03.2026).

10. Arbitration Court of the North-Western District. Resolution of May 30, 2024 № A44-4663/2023. — Text: electronic // Judicial and regulatory acts of the Russian Federation (SudAkt): [internet resource]. — URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/Hd02LGa4co6L/> (date of access: 03.03.2026).

11. Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report. — Text: electronic // OECD: [website]. — URL: https://www.oecd.org/en/publications/neutralizing-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report_9789264241138-en.html (access date: 03/04/2026).

12. Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports. — Text: electronic // OECD: [website]. — URL: https://www.oecd.org/en/publications/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en.html (access date: 03/04/2026).

13. Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update. — Text: electronic // OECD: [website]. — URL: https://www.oecd.org/en/publications/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2016-update_9789264268333-en.html (access date: 03/04/2026).

14. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. — Text: electronic // OECD: [website]. — URL: https://www.oecd.org/en/publications/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en.html (access date: 03/04/2026)

Для цитирования: Корнюшкин И.А., Тимашкова Т.Е., Роль антиуклонительных норм в системе регулирования международного налогообложения / Российский экономический интернет-журнал. — 2026. — № 2. URL:

© Корнюшкин И.А., Тимашкова Т.Е., Российский экономический интернет-журнал 2026, № 2