

М. В. Карасева (Сенцова)¹

НАЛОГОВОЕ ПРАВО РОССИИ В КОНТЕКСТЕ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ГЛОБАЛИЗАЦИИ

Налоговое право России — это подотрасль финансового права, регулирующая публичные финансы. Учитывая, что в условиях глобализации экономики сфера финансов в самой большей степени подвержена форсированной унификации, финансовое право России, в том числе налоговое право как правовая форма национальных публичных финансов, самым явным образом демонстрирует тенденции глобализации.

I. Прежде всего налоговое право России демонстрирует общеправовые проявления глобализации. В их число входит конвергенция правовых систем, то есть взаимопроникновение континентальной правовой системы и системы общего права². Как результат сегодня в системе источников налогово-правового регулирования в России выделяют нормативный правовой акт и судебный прецедент. Налоговый нормативный акт в России представлен прежде всего налоговым законодательством, а прецедентное регулирование — решениями Конституционного Суда (КС) РФ, а также определенными постановлениями Президиума Высшего арбитражного суда (ВАС) РФ.

Развитие прецедентного налогового регулирования в России происходило давно, с самого начала создания КС РФ. В течение какого-то времени в науке шли споры о правовой природе решений КС РФ, однако сегодня этот вопрос практически не дискутируется. Постановления КС РФ и его правовые позиции в сфере налогообложения признаются в качестве судебного прецедента. Помимо решений КС РФ, совсем недавно появился и другой источник прецедентного регулирования. Так, принятие в 2002 году нового Арбитражно-процессуального кодекса РФ обеспечило работу арбитражных судов России на принципиально новом уровне. Необходимость обеспечить на территории страны единообразие судебной практики привела к принятию

Постановления Пленума ВАС РФ от 12 марта 2007 года № 17, которым фактически признавалась обязательная сила постановлений Президиума ВАС РФ для рассмотрения дел по вновь открывшимся обстоятельствам. Данное постановление вызвало неоднозначную реакцию в среде научной общественности. Однако в январе 2010 года КС РФ в своем Постановлении от 21 января 2010 года № 1 закрепил правовой статус постановлений Президиума ВАС РФ. В результате признания прецедентного характера правовых позиций ВАС РФ фактически стал мегарегулятором экономических отношений, в том числе налоговых. Хотя в 2014 году Высший арбитражный суд РФ был ликвидирован, постановления его Президиума и сформулированные в них судебные правовые позиции сохраняют свое значение актов прецедентного регулирования.

В этих условиях в России налоговое законодательство перестало являться единственным ориентиром налогового правоприменения и правореализации в целом. Оно вошло в систему налогово-правового регулирования наряду с актами прецедентного налогового регулирования. Соответственно в современных условиях в России налоговое законодательство используется налогоплательщиками, налоговыми органами и судами в системе актов прецедентного регулирования. В этом и заключается одна из современных тенденций развития налогового права в России, обусловленная процессами глобализации.

II. Помимо отмеченного, национальное налоговое право демонстрирует и чисто отраслевые, то есть специфические, черты, продиктованные процессом глобализации экономики. Их существование обусловлено тем, что экономическая свобода в условиях открытого мира рождает универсальный алгоритм решения налогоплательщиком своих налоговых задач, что сказывается на национальных публичных финансах, «завязанных» на государственных бюджетах государств. Иначе говоря, в условиях экономической глобализации методы налоговой оптимизации, используемые налогоплательщиками, становятся похожими, универсализируются. Это приводит к тому, что государства в эпоху глобализации начинают активно использовать унифицированные, а точнее, уже апробированные концепции борьбы против уклонения от уплаты налогов. Фактически к сегодняшнему дню сложилась правовая общность стран, использующих в национальном законодательстве универсальные налогово-правовые концепции.

¹ Заместитель декана юридического факультета по международному сотрудничеству, заведующая кафедрой финансового права Воронежского государственного университета, доктор юридических наук, профессор, заслуженный работник высшей школы РФ. Автор ряда научных публикаций, в т. ч. монографий: «Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация» (в соавт.), «Бюджетное и налоговое право России: политический аспект», «Деньги в финансовом праве», «Финансовое правоотношение», «Tax law in Russia» и др. Директор Российского филиала Центра информации и организации исследований публичных финансов и налогового права стран Центральной и Восточной Европы. Член научного комитета Европейской ассоциации профессоров налогового права (Нидерланды), член редакционной коллегии журнала «Финансовое право» и ряда иностранных журналов.

² См.: Зорькин В. Д. Право в условиях глобальных перемен. М., 2013. С. 28.

В числе этих концепций прежде всего значатся так называемые правила GAAR (General Anti-Avoidance Rules), то есть общая концепция борьбы государств с уклонением от уплаты налогов. Эта концепция стала постепенно входить в практику различных государств еще в начале XX века, но к настоящему времени фактически стала универсальной для всех стран. Так, Голландия ее приняла еще в 1924 году, Франция — в 1941-м, Германия — в 1977-м, Канада — в 1988-м, Испания — в 2004-м, Китай — в 2008-м, США — в 2010-м.

В Российской Федерации общая концепция борьбы против уклонения от уплаты налогов была принята в форме судебной доктрины в 2006 году, а именно: Пленум Высшего арбитражного суда РФ 12 октября 2006 года принял Постановление № 53 «О необоснованной налоговой выгоде». Суть данной доктрины сводится к тому, что налоговые выгоды налогоплательщика в виде его прав на налоговые вычеты, льготы и тому подобное должны определяться не юридическим, а экономическим содержанием заключенных им сделок. Иначе говоря, в каждом конкретном случае необходима экономическая квалификация сделок налогоплательщика на предмет определения его налоговой выгоды, обоснованной или необоснованной.

В этом контексте принятие Российской Федерацией в 2006 году общей концепции борьбы против уклонения от уплаты налогов в форме судебной доктрины о необоснованной налоговой выгоде фактически включила налоговое право России в глобализационный процесс. Также в 2012 году в Налоговый кодекс (НК) РФ введен раздел V.1, предусматривающий контроль за трансфертным ценообразованием. Институт такого контроля является интернациональным, ибо в мировой практике рассматривается как составная часть правил GAAR, давно применяемых в разных европейских государствах.

К 2014 году Россия почувствовала необходимость усиления борьбы с уклонением от уплаты налогов. Это было вызвано активным выводом резидентами Российской Федерации капиталов в низконалоговые юрисдикции и, таким образом, уклонением от уплаты налогов. Решение данной проблемы не требовало от российского законодателя изобретения адекватного правового национального механизма. Проблемы уклонения от уплаты налогов путем вывода капиталов в низконалоговые юрисдикции, в том числе офшоры, к 2014 году уже имели в мире модели правового решения.

Прежде всего существует Модельная налоговая конвенция Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), в которой содержатся правила, устанавливающие механизмы борьбы со злоупотреблениями положений международных договоров. В частности, под влиянием все более актуализирующейся в разных государствах проблемы формального применения льготных режимов налогообложения дивидендов, процентов и лицензионных платежей, установленных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения с участием этих стран, 15 июля 2014 года Совет ОЭСР утвердил изменения в Модельную конвенцию ОЭСР и Комментарии к ней. Важным явилось то, что в вышеназванную кон-

венцию были внесены положения, регламентирующие применение так называемой *концепции бенефициарного собственника*.

Для Российской Федерации принятие этой конвенции в современных условиях явилось требованием времени. Поэтому в 2014 году российский налоговый законодатель, ориентируясь на положения Модельной налоговой конвенции ОЭСР и при этом имея собственную позицию, внес изменения в НК РФ, впервые введя в ст. 7 соответствующего федерального закона термины «фактический получатель дохода» и «иностранный организация, имеющая фактическое право на доход»¹, что содержательно соответствует термину «бенефициарный собственник». Международная концепция бенефициарного собственника, введенная теперь в НК РФ, ценна тем, что позволяет гарантировать не формальное, а адресное применение налоговых льгот, установленных международными налоговыми соглашениями Российской Федерации с другими государствами².

Кроме того, эти модели, достаточно вариативные в различных государствах, но эффективно применяемые на протяжении многих лет, охватываются так называемыми правилами о контролируемых иностранных лицах, то есть Controlled Foreign Corporation (CFC) Rules. Вкупе с концепцией бенефициарного собственника российский законодатель, опираясь на практику европейских стран, использующих в своем налоговом законодательстве CFC Rules, ввел в НК РФ главу 3.4 «Контролируемые иностранные компании и юридические лица». Суть данного нововведения заключается в ограничении вывода активов в низконалоговые юрисдикции и уклонения от уплаты налогов резидентами Российской Федерации.

Все вышеназванные примеры развития национального налогового права свидетельствуют о том, что глобализация экономики требует от отечественного законодателя унификации правового мышления в сфере налогообложения. И эта унификация вводит Россию в международную интегральность правопонимания налоговых проблем. В конечном счете можно констатировать, что использование в налоговом праве России универсальных налоговых концепций означает присоединение к правовой общности стран, использующих в национальных законодательствах налогово-правовые концепции GAAR, бенефициарного собственника, CFC Rules и др.

III. Помимо всего отмеченного, включенность российской правовой системы в глобализационные процессы заставила отечественного законодателя и в большей степени правоприменителя в сфере налогообложения ориентироваться не только на национальные, но и на международные и зарубежные правовые источники. Так, несмотря на то что Россия не является членом ОЭСР, документы Организации стали занимать очень важное место в российском налогообложении, особенно в последнее время. Так, Минфин РФ

¹ См.: Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ.

² См.: Брук Б. Я. Перспективы кодификации концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве // Закон. 2014. № 6.

еще в 2011 году указывал на общепринятый в международной практике подход по применению затратного метода контроля за трансфертными ценами со ссылкой на ОЭСР¹. Кроме того, с 2012 года в российском налоговом законодательстве предусмотрены соглашения между налоговыми органами и налогоплательщиками по вопросам ценообразования. Институт названных соглашений был предусмотрен ОЭСР².

Вместе с тем в деятельности КС РФ можно найти случаи обращения к практике Европейского суда по правам человека (ЕСПЧ). Также есть примеры, когда ВАС РФ и суды апелляционной инстанции обосновывали свои решения, в частности, ссылками на практику Европейского суда справедливости, хотя этот суд не имеет никакого отношения к российской судебной системе.

Отмеченные тенденции свидетельствуют о том, что глобализационные процессы заставляют не только российского законодателя, но и правоприменителя опираться на существующий в мире опыт решения проблем, находя его актуальным для возникающих национальных задач, а также подтверждать с его помощью свою аргументацию в судебных решениях.

В науке нередко возникает вопрос: глобализационные процессы в тех или иных отраслях являются позитивными или негативными? Что касается сферы национального налогового права, то можно заметить, что эти процессы влияют на нее исключительно позитивно. Можно привести по крайней мере два довода в обоснование этого: во-первых, глобализационные процессы дают возможность национальному налоговому законодателю и правоприменителю учитывать международно-правовой регулятор, а также опыт зарубежных стран для решения налогово-правовых проблем в русле интегрального правопонимания. Во-вторых, современная универсализация налогово-правового регулирования заставила российского законодателя изменить парадигму этого вида регулирования. Если еще 10 лет назад в налогово-правовом регулировании России существовала парадигма, акцентированная на правовой форме и содержании, то сегодня доминантной является парадигма, направленная на экономическую сущность налогово-правового регулирования. В связи с этим сегодня важнейшим принципом налогового правотворчества и правоприменения является принцип «существо над формой».

¹ Письмо Минфина РФ от 28 ноября 2011 г. № 03-01-07/5-14.

² Мачехин В. Роль Суда справедливости в Люксембурге при разрешении споров, связанных с налоговым правоприменением в странах Центральной и Восточной Европы // Проблемы налогового правоприменения в странах Центральной и Восточной Европы : материалы Междунар. науч. конф., Омск, 23–24 сентября 2013 г. Омск : Изд-во Омск. гос. ун-та, 2013.