



Расул Сайдашевич Фатхутдинов

доцент кафедры предпринимательского права НИУ ВШЭ,
кандидат юридических наук

В статье освещены вопросы использования доктрины «существо над формой» в законодательстве и судебной практике Англии, США, государств Азии и континентальной Европы. Особое внимание уделено развитию этой доктрины в России.

*Ключевые слова: доктрина «существо над формой»,
доктрина деловой цели, кондуиты*

Существо и форма в налоговых отношениях

Принцип свободы договора (ст. 1 Гражданского кодекса РФ; далее — ГК РФ) предоставляет участникам гражданских отношений возможность облекать отношения в наиболее удобную гражданско-правовую форму. Оказывая существенное влияние на налоговые обязательства сторон, форма предоставляет почти неограниченные возможности для манипулирования налоговыми платежами, что с учетом стремления субъектов предпринимательской деятельности к максимизации прибыли, в том числе за счет налоговой экономии, может обернуться серьезными потерями для бюджета.

Предвидя отрицательные последствия таких манипуляций, государство создает определенные ограничения для использования гражданско-правовой формы в налоговой сфере. Одним из ограничений является так называемое правило о приоритете существа над формой (далее — доктрина «существо над формой», доктрина

приоритета существа над формой). Рассмотрим, как оно формировалось в разных правовых порядках и какое применение нашло в российской системе.

Англия и США

В англосаксонской системе права до 1930-х гг. действовал обратный принцип приоритета формы над существом. Согласно этому принципу налоговые последствия определялись той формой отношений, которую выбрал налогоплательщик. В деле *Duke Westminster v. IRS* (1936) палата лордов подтвердила право налогоплательщика выбирать форму отношений и тем самым влиять на размер налога¹.

Этот подход, также получивший наименование «текстуализм» (*textualism*), предполагает, что налоговый закон должен толковаться буквально, точно в соответствии с его текстом, поэтому формальное соблюдение закона защищает позицию налогоплательщика².

Однако впоследствии, когда налоговые органы и суды поняли, что буквальное следование тексту закона может обернуться серьезными злоупотреблениями и нужно выйти за рамки буквального толкования, принцип был изменен.

В деле *Furniss v. Dawson* (1982) английский суд занял позицию налоговых органов и признал, что налоговые последствия должны определяться существом отношений, нежели способом их оформления.

В США доктрина «существо над формой» была заложена в делах *United States v. Oregon-Washington Railroad & Navigation Co.* (1918), *Gregory v. Helvering* (1935), *Helvering v. F & R Lazarus & Co.* (1939)³, *Comm'r v. Court Holding Co.* (1945), в которых Верховный суд США отметил, что налоговые органы не связаны формальными договоренностями сторон и документальным оформлением сделки, они вправе оценивать существо и реальность операций.

По признанию американских юристов, приоритет существа над формой является в США основополагающей доктриной в борьбе с налоговыми злоупотреблениями («смертоносное орудие в руках налоговых органов»), на которую опираются другие доктрины общего права — экономического существа, деловой цели, сделки по

¹ *HL, 1936, IRC v. Duke of Westminster, 19 TC 490 (1936) AC1. По обстоятельствам этого дела герцог выплачивал своему садовнику заработную плату в двух формах: как заработную плату и как выплаты из фонда герцога. При этом вторая часть (выплаты из фонда) в силу законодательства не подлежала налогообложению. Налоговые органы заявили, что вся выплачиваемая сумма является заработной платой садовника.*

² *Madison A.D. The Tension Between Textualism and Substance over Form Doctrines in Tax Law // Santa Clara Law Review. 2003. Vol. 43. P. 699.*

³ *United States v. Oregon-Washington Railroad & Navigation Co., 251 F. 211 (2^d Cir. 1918); Helvering v. F & R Lazarus & Co., 308 U.S. 252 (1939).*

шагам, фиктивной операции⁴. При этом в одном судебном деле могут применяться сразу несколько доктрин, подкрепляя друг друга⁵.

Вместе с тем, как подчеркивает А. Мэдисон, доктрина «существо над формой» не была предметом рассмотрения Верховного суда США с 1986 г., что может свидетельствовать об отсутствии однозначной поддержки доктрины в судебной системе и возможном переходе к концепции текстуализма с учетом позиции судьи Верховного суда США Скалиа (*Judge Scalia*)⁶.

Согласно доктрине приоритета существа над формой налоговые обязательства могут быть пересмотрены налоговым органом исходя из сущностных характеристик операции, а не способа их оформления.

Несмотря на значение указанной выше доктрины, ее применение имеет существенные ограничения, которые служат гарантией прав налогоплательщика от того, что налоговые обязательства будут произвольно пересмотрены налоговым органом.

Первое ограничение: форма сделки не может быть проигнорирована, *если операция изменила экономическое положение сторон и (или) сделка имела деловую цель*, что является отражением доктрин экономического существа и деловой цели⁷.

Доктрина экономического существа отвечает на вопрос о том, какие экономические выгоды, помимо налоговых, принесла операция. Форма сделки игнорируется для налоговых целей, если сделка не изменила экономического положения сторон.

Доктрина деловой цели анализирует, была ли у сторон неналоговая цель совершения сделки. Если доктрина экономического существа выясняет объективные показатели сделки (как правило, финансовый результат), то доктрина деловой цели — субъективные показатели, намерение налогоплательщика. Следовательно, наличие доказанного намерения налогоплательщика получить неналоговую прибыль защищает форму выбранных им отношений даже при значительном несоответствии ее существу.

Форма отношений не игнорируется, если соблюден любой из тестов (объективный или субъективный), хотя есть прецеденты, требующие соблюдения обоих тестов⁸. Если ни один из тестов не дал положительного результата, налоговый орган вправе реконструировать налоговые обязательства исходя из существа отношений, игнорируя их форму.

⁴ См.: Keinan Y. *Rethinking the Role of the Judicial Step Transaction Principle and a Proposal for Codification* // *Akron Tax Journal*. 2007. P. 52.

⁵ *Ibid.* P. 46.

⁶ *Madison A.D. Op. cit.* P. 702.

⁷ См.: Keinan Y. *Op. cit.* P. 53.

⁸ Более подробно о доктринах деловой цели и экономического существа см.: Fatkhutdinov R.S. *Business Purpose Test in Russian Jurisprudence* // *IBFD Journal*.

Второе ограничение: существо применяется только в том случае, если *форма значительно (demonstrably) отличается от существа операции*⁹. Этот вопрос является оценочным. Как правило, суды указывают, что отношения настолько искусственно завуалированы, что форма теряет всякий разумный смысл.

Чтобы выяснить, насколько сильно усложнена форма, американские суды используют доктрину сделки по шагам (*step transaction doctrine*)¹⁰.

Впервые тест сделки по шагам был применен в деле *Minn. Tea Co. v. Helvering* (1938)¹¹. Каждый элемент цепи может формально соответствовать закону, однако в целом все этапы направлены на получение налогового преимущества и по отдельности не имеют самостоятельного значения. В итоге суд оценивает всю совокупность элементов как одну транзакцию.

Доктрина сделки по шагам предполагает установление существенной и неразрывной связи звеньев, для чего используются следующие тесты.

Тест на обязательство (*binding commitment test*) — при совершении первой сделки имеется обязательство сторон совершить вторую сделку (дело *Gordon* (1968)). Этот тест, по признанию американских юристов, редко применяется на практике, поскольку включение такого обязательства неизбежно привлечет внимание налоговых органов.

Тест на зависимость (*mutual interdependence test*) — с помощью этого теста выявляется, как соотносятся звенья цепочки, и проверяется, имеет ли какое-то самостоятельное значение ее отдельно взятый элемент, т. е. анализируются отношения между двумя и более звеньями (дело *Andantech LLC v. Comm'r*¹²). При этом установление самостоятельного значения производится судами в сравнении с разумным подходом добросовестной (*bona fide*) бизнес-практики¹³. В отличие от теста на единую цель, тест на взаимозависимость концентрируется на отношении двух элементов между собой, нежели на конечном результате. Данный тест наиболее часто применяется в налоговых спорах, связанных с корпоративными процедурами¹⁴.

Тест на единую цель (*intent test*) — позволяет выяснить мотив (намерение налогоплательщика) при совершении каждого этапа сделки; он именуется также субъективной составляющей доктрины сделки по шагам (по аналогии с доктриной деловой цели как субъективной составляющей доктрины экономического существа).

⁹ *Tracinda Corp. v. Comm'r 111 T.C. 315, 326 (1998), Andantech LLC v. Comm'r 83 T.C.M. (CCH) 1476, 89 (2002).*

¹⁰ *True v. U.S., 190 F.3d 1165, 1174 (10th Cir. 1999).* См. также: *Keinan Y. Op. cit. P. 55; Wilcox G.B. How and When to Apply Step Transaction Doctrine in Corporate and Partnership Restructuring Transactions // 24 Real Estate Journal. 10.01.2008.*

¹¹ *Minn. Tea Co. v. Helvering, 302 U.S. 609, 610 (1938).*

¹² *Andantech LLC v. Comm'r, 83 TCM (CCH) 1476, * 106 (2002).*

¹³ *N v. Comm'r, 873 F.2d 879, 881 (5th Cir. 1989) aff'g 55 TCM (CCH) 191 (1988).*

¹⁴ *Long Term Capital Holdings, 330 F.Supp 2d at 193; True v. U.S., 190 F.3d 1165, 1174 (10th Cir. 1999); Kuper v. Comm'r, 533 F.2d 152, 153-155 (5th Cir. 1976).*

Если уже на начальном этапе налогоплательщик преследовал хозяйственную цель (*end result*), характерную для итогового этапа, т. е. первая сделка подчинена исключительно второй сделке, то суд получает право объединить все этапы и рассматривать их как одну операцию (дело *Long-Term Capital Holdings* (2004), дело *Falconwood* (2005)). В отличие от теста деловой цели, который анализирует намерение избежать уплаты налога, тест на единую цель предполагает выявление единого хозяйственного результата всех этапов цепочки сделок, который не связан с уменьшением налога (например, продажа товара, получение дивидендов и т. д.)¹⁵.

Как отмечает Й. Кейнан, американские суды, решая вопрос о применении доктрины сделки по шагам, очень часто прибегают к оценке временного промежутка между отдельными этапами — совершение нескольких этапов в течение одного дня дополнительно свидетельствует о связанности этапов. Напротив, временная протяженность (например, более года) упрощает доказывание самостоятельного значения отдельных сделок¹⁶.

Например, в деле *Gregory v. Helvering* налогоплательщик г-жа Грегори, владеющая акциями компании А, желала получить в личную собственность имущество (акции компании В), принадлежащее компании А. Это имущество могло быть получено путем выплаты дивидендов компании А (которые облагались бы налогом). Однако г-жа Грегори организовала создание компании С компанией А, в качестве вклада было внесено имущество (этап № 1). В дальнейшем акции компании С перешли к г-же Грегори (этап № 2). В силу действовавшего законодательства США о реорганизации корпораций оба этапа не облагались налогом. Суд США пришел к выводу, что этап № 1 был неразрывно связан с этапом № 2, при этом оба были направлены на достижение одной цели — освобождение г-жи Грегори от налога на дивиденды. Суд решил, что форма настолько сильно отличалась от существа, что не может быть применена для определения налоговых обязательств.

У американских судов отсутствует единая позиция в отношении того, применяется ли тест сделки по шагам, если каждый из этапов (элементов) имеет деловую цель или экономическое существо. Одни суды придерживаются позиции, что обоснованность отдельного этапа сделки исключает возможность объединения всех этапов в одну операцию¹⁷. Другие, напротив, утверждают, что наличие экономического эффекта или деловой цели отдельного этапа не исключает применение доктрины сделки по шагам¹⁸.

Третье ограничение доктрины приоритета существа над формой заключается в следующем: доктрина применяется только в том случае, если форма сделки дает налоговые преимущества, которых не было бы при ее соответствии содержанию¹⁹.

¹⁵ См.: Keinan Y. *Op. cit.* P. 72.

¹⁶ *Ibid.* P. 80.

¹⁷ *Vest v. Comm'r*, 57 TC 128, 143–146 (1971).

¹⁸ *Kuper v. Comm'r*, 533 F.2d 152, 153–155 (5th Cir. 1976).

¹⁹ *Keeler v. Comm'r* 243 F.3d 1212, 1217 (10th Cir. 2001).

В приведенном выше деле *Gregory* выплата дивидендов привела бы к налогу на дивиденды, однако применение реорганизационных процедур позволило этого избежать.

Американские суды также отмечают, что доктрина приоритета существа над формой не применяется, если суд установит, что сделка не имеет реальности — в этом случае используют доктрину фиктивной операции (*sham transaction*)²⁰.

Рассматриваемая доктрина часто применяется в системе общего права для борьбы с незаконным использованием налоговых льгот, предоставляемых соглашениями об избежании двойного налогообложения, при международном налоговом планировании.

При этом применяется разновидность указанной доктрины — правило бенефициарного владельца, или, как его именуют в США, антиконduitное правило (*anti-conduit rule*)²¹. Оно заключается в том, что налоговая льгота по соглашению об избежании двойного налогообложения (сниженная ставка налога у источника) не применяется, если юридический (формальный) получатель дохода не является его фактическим получателем, т. е. не имеет права распоряжаться доходом по собственному усмотрению, лишен существа (*substance*) и перечисляет полученный доход другому лицу (является транзитным звеном — кондуитом).

Суды США неоднократно рассматривали указанную категорию споров, при этом основной вопрос состоял в том, обладает ли транзитное звено достаточным существом (*substance*). Как отмечает А.В. Фокин, американские суды признавали, что у транзитной компании имеется существо в тех случаях, когда в ее распоряжении остается часть полученного дохода, причем эта часть может быть незначительной. Например, в деле *Northen Industires* транзитная компания оставляла в своем распоряжении 1% от перетекаемых через нее денежных средств, что было достаточно для того, чтобы суд признал ее реальным получателем дохода. В тех случаях, когда весь полученный доход перечисляется дальше другому лицу, суды встают на сторону налоговых органов (например, дело *Aiken*)²².

Помимо получения части прибыли, критерием существа транзитной компании является наличие связи с другими компаниями. Этот критерий был применен в деле *SDI* о так называемых каскадных роялти: в качестве дохода через транзитную компанию перечислялись лицензионные платежи (роялти), и налоговые органы пытались признать указанную компанию кондуитом, отказать в применении минимальной ставки налога у источника по соглашению об избежании двойного налогообложения.

В деле *SDI* роялти перечислялись от *SDI USA, Inc.* (плательщик) в *SDI Netherlands B.V.* (транзитная компания), а от *SDI Netherlands B.V.* уже конечному получателю — *SDI Bermuda Ltd.* (реальный владелец дохода).

²⁰ *Mahoney v. Commissioner*, 808 F.2d 1219, 1220 (6th Cir. 1987).

²¹ *Фатхутдинов Р.С. Доктрина бенефициарного владельца в налоговых отношениях // Налоговед. 2011. № 2. С. 45–53.*

²² *Фокин А.В. Каскадные роялти: понятие и проблемы налогообложения (на примере США) // Налоги. 2009. № 1 (СПС КонсультантПлюс).*

Однако Налоговый суд США указал, что *SDI Netherlands B.V.* обладала существом (*substance*), поскольку получала доход не только от США, но также из других юрисдикций (Франция, Германия, Великобритания). Кроме того, условия лицензионного и сублицензионного договоров отличались, что позволяло *SDI Netherlands B.V.* получать прибыль от своей деятельности (свидетельствует о наличии *substance*).

Необходимо отметить, что в делах о кондуитах американские суды также применяют тест сделки по шагам. Например, в деле *Dell Commercial Props., Inc. v. Comm'r* заем был выдан компании группы *Dell* через ряд транзитных компаний. В результате применения теста сделки по шагам Налоговый суд США пришел к выводу, что налогоплательщик не доказал, что промежуточные займы и вклады в уставный капитал имели неналоговый разумный мотив (*nontax business motive*)²³.

Правило бенефициарного владельца также применяется английскими судами — в этом отношении примечательно дело *Indofood* (2006), где Суд апелляции (*Court of Appeals*) указал, что транзитная компания лишена достаточного существа, а следовательно, не может получать налоговые льготы по соглашению об избежании двойного налогообложения²⁴. При этом дело решалось с учетом того, что транзитная компания перечисляла полученный доход акционерам, не ведет иной деятельности, помимо обладания правом на получение дохода, эффективная налоговая ставка транзитной компании близилась к нулю.

Прецедент *Indofood* имеет прямое применение также в Австралии и других странах общего права. Кроме того, в Австралии действует аналогичный прецедент по делу *Myer*.

Таким образом, доктрина приоритета существа над формой представляет собой основное средство борьбы против налоговых злоупотреблений в системе общего права. Вместе с тем она имеет серьезные ограничения и применяется только в том случае, если форма лишена деловой цели или экономического существа, включает в себя искусственно созданные звенья в цепочке сделок, которые по отдельности лишены смысла.

Континентальная Европа

В Европе отсутствует единообразная позиция относительно доктрины «существо над формой». В некоторых европейских государствах эта доктрина имеет законодательное закрепление, например в Латвии²⁵. В Германии закреплен запрет на злоупотребление в области налоговых отношений (ст. 246 Закона о налогах и сборах).

Напротив, в Бельгии приняты достаточно либеральные подходы, защищающие интересы налогоплательщиков, и действует правило о приоритете формы над су-

²³ *Dell Commercial Props., Inc. v. Comm'r*, 78 TCM (CCH) 1183, *11 (1999).

²⁴ *Indofood International Finance Ltd. v. JP Morgan Chase Bank LP NA, London Branch* (2006, 8 ITLR 653).

²⁵ *Bernatonis J. The Doctrine of Substance over Form in Lithuanian Tax Law // European Taxation. 2007. April. P. 187.*

ществом. Вместе с тем под формой понимается реальная юридическая составляющая (не экономическая). Если форма создана с целью прикрыть другую сделку или без намерения создать правовые последствия, то будет применяться действительная юридическая форма²⁶.

Постепенно доктрина приоритета существа над формой внедряется в законодательство и правоприменительную практику континентальной Европы, в том числе благодаря усилиям Европейского суда справедливости (далее — ЕСС).

Указанная доктрина становится ключевым средством противодействия налоговым злоупотреблениям (*abuse of rights*), используемым ЕСС. Дело *Halifax* — одно из наиболее громких, где она была применена. По обстоятельствам дела финансовая компания (*Halifax*) могла принимать к вычету только незначительную часть входящего НДС (в силу ограничений законодательства). Для того чтобы осуществить строительство бизнес-центра, предполагающего значительные суммы входного НДС (около 10 млн долл. США), эта компания передала проект по строительству своей дочерней организации (Ко 1). В свою очередь, Ко 1 привлекала свою сестринскую компанию (Ко 2) для оказания строительных работ. Весь предъявляемый ей НДС Ко 1 принимала к вычету, так же как и Ко 2. После того как здание было построено, оно было передано (без НДС) третьей дочерней структуре (Ко 3), которая сдала здание в аренду компании *Halifax*. Передача здания Ко 3 и сдача в аренду не облагались НДС. В результате вся сумма входного НДС была принята к вычету.

ЕСС решил, что в данном случае единственной целью Ко 2 и Ко 3 было избежание уплаты НДС, что противоречит законодательству (Шестая директива ЕС), что свидетельствует о применении доктрины деловой цели. ЕСС также указал, что Ко 2, по сути, не осуществляла поставку услуг компании *Halifax* (так, как это делали независимые подрядчики), что свидетельствует о применении доктрины приоритета существа над формой.

Таким образом, вслед за системой общего права в системе континентального права очевидна тенденция возрастающего применения доктрины приоритета существа над формой для борьбы с налоговыми злоупотреблениями.

Азия

Доктрина «существо над формой» широко применяется в Китае и находит выражение, в частности, в Циркуляре от 2009 г. № 601. Согласно Циркуляру транзитная компания не является фактическим владельцем дохода, если она не обладает существом. При этом транзитная компания не имеет существа, если перечисляет часть дохода (60% и более) своим акционерам, не ведет иной деятельности, кроме обладания правом на получение дохода (*investment holding*), ее эффективная ставка налогообложения равна нулю²⁷.

²⁶ Garabedian D. *Belgian Report in: Form and Substance in Tax Law, Cahier de Droit Fiscal International. Vol. LXXXVIIa. Kluwer Law International, 2002. P. 153–173.*

²⁷ По материалам сайта www.pwccn.com.

В Японии судебная практика тоже активно применяет доктрину приоритета существа над формой. При этом в отсутствие специального правила по борьбе с кондуитными компаниями налоговые органы Японии восполняют этот пробел благодаря общему требованию названной доктрины, доказывая, что кондуитная компания лишена существа, следовательно, форма структурирования финансирования не соответствует существу операции. Под существом понимается связь компании с государством, в частности она должна управляться местными директорами, заседания совета директоров должны проходить в данном государстве, доход должен поступать на местный счет, доход не должен перечисляться дальше в третью страну.

В Индии, напротив, действует несколько прецедентов, которые поддерживают приоритет формы над существом, в том числе допустимость получения транзитной компанией льгот по соглашению об избежании двойного налогообложения. В частности, в деле *Azadi Bachao Andolan* (2003) суд подтвердил правомерность налоговой льготы, полученной транзитной компанией, если данная компания учреждена в соответствии с национальным законодательством транзитного государства²⁸. Эта же позиция была подтверждена в делах *e-Trade Mauritius Limited case* (2010), *Satellite Television Asia Region Advertising Sales* (2010)²⁹. Однако необходимо заметить, что национальное законодательство Индии претерпевает изменения: планируются поправки, устанавливающие концепцию противодействия налоговым злоупотреблениям, кроме того, изменится законодательство о компаниях, где будет закреплена концепция бенефициарного владельца.

Таким образом, вслед за США, Англией и европейскими странами доктрина приоритета существа над формой внедряется в законодательство и практику Азиатского региона, отражая общую тенденцию налоговых органов по борьбе с налоговыми злоупотреблениями.

Практика Организации экономического сотрудничества и развития

Организацией экономического сотрудничества и развития (далее — ОЭСР) обобщены правила противодействия налоговым злоупотреблениям, которые условно подразделяются на общие (*General Anti-Abuse Rules, GAAR*) и специальные (*Specific Anti-Abuse Rules, SAAR*).

Специальные правила применяются к конкретным типам конструкций или ситуаций. Например, правило контролируемой иностранной компании (*CFC*) применяется к холдинговым компаниям, посредством которых налогоплательщик (бенефициар) отсрочивает возникновение у него дохода (*deferral of income*), правила тонкой капитализации применяются для противодействия вывода капитала из-под налогообложения при финансировании (*thin cap rule*), отказ в вычете рас-

²⁸ *Azadi Bachao Andolan*, 263 ITR 706 (2003).

²⁹ *e-Trade Mauritius Limited case*, 324 ITR 1 (2010), *Satellite Television Asia Region Advertising Sales*, ITA No. 1840/Mum/04 (2010).

ходов производится в том случае, если корреспондирующий доход не облагается налогом в другом государстве, и т. д.

Доктрина приоритета существа над формой отнесена ОЭСР к общим правилам противодействия налоговым злоупотреблениям, которые распространяются на любые отношения независимо от их гражданско-правовой характеристики³⁰. При этом полагаем, что наличие специальных правил не исключает применения общих правил³¹. ОЭСР признает названную доктрину как эффективное средство противодействия налоговым злоупотреблениям, в частности в борьбе с использованием гибридных инструментов (получение двойного вычета расходов, вычета расходов без корреспондирующего признания дохода). Однако ОЭСР отмечает, что применение доктрины зачастую затруднено, поскольку требует доказывания прямой связи налогового злоупотребления с использованием того или иного гибридного инструмента³².

В комментариях к Модельной конвенции ОЭСР отмечается, что доктрина приоритета существа над формой может применяться в совокупности с правилом деловой цели: налоговое злоупотребление имеет место в том случае, если гражданско-правовая конструкция (форма) *используется налогоплательщиком исключительно или преимущественно для получения налоговой выгоды*, предусмотренной соглашениями об избежании двойного налогообложения³³.

Доктрина приоритета существа над формой наиболее часто применяется к структурам, в которых участвуют транзитные компании, не являющиеся по существу бенефициарными владельцами получаемого дохода. Комментаторы Модельной конвенции ОЭСР указывают, что получение транзитной компанией налоговых преимуществ, предоставляемых соглашением об избежании двойного налогообложения, противоречило бы целям соглашения³⁴.

При этом бенефициарным владельцем является лишь то лицо, которое имеет полное право распоряжаться (*full right to use and enjoy*) полученным доходом по своему усмотрению. Получатель не является владельцем дохода, если *на нем лежит обязанность перечислить* этот доход другому лицу (например, своим акционерам).

³⁰ Подробнее о доктрине деловой цели см.: Фатхутдинов Р.С. Судебная доктрина деловой цели в налоговых отношениях // Закон. 2011. № 5. С. 39–44.

³¹ В этом отношении следует не согласиться с позицией С.В. Овсянникова о том, что правила тонкой капитализации исключают применение доктрины налоговой выгоды, в частности в ситуации, когда заемщиком выступает не материнская, а сестринская компания. Полагаем, что такой подход предоставляет неограниченные возможности для обхода правил тонкой капитализации и налоговых злоупотреблений (см.: Овсянников С.В. Российские правила тонкой капитализации: восстановление в правах или импульс к развиту? // Вестник ВАС РФ. 2012. № 5. С. 61).

³² См.: OECD Report on Hybrid Mismatch Arrangements: Tax policy and Compliance Issues, March 2012. P. 13 // www.oecd.org.

³³ См.: para 9.5 of the OECD Commentary on article 1 of the Model Tax Convention on Income and Capital (Condensed version) — OECD Publications, (23 2010 08 1 P) ISBN 978-92-64-08948-8 — No. 57501 2010.

³⁴ См.: para 12.4 of the Discussion Draft «Clarification of the Meaning of «Beneficial Owner» in the OECD Model Tax Convention // www.oecd.org.

Причем эта обязанность может быть прямо зафиксирована в документах или *следовать из фактов и обстоятельств (on the basis of facts and circumstances)*.

Соответственно, если получатель действует в качестве агента, номинального лица или транзитной компании, в этом случае, очевидно, он не является владельцем дохода, поэтому неправильно будет предоставлять ему льготы по соглашению об избежании двойного налогообложения³⁵.

Россия

В России форма отношений имеет существенное значение для правовых, прежде всего гражданских, отношений: по общему правилу гражданский закон признает ту форму отношений, которую выбрали стороны. При этом форма может быть оспорена только в судебном порядке, в частности если сделка прикрывает другую сделку (притворная сделка) или направлена на создание правовых последствий лишь для вида (мнимая сделка).

Налоговые обязательства также основаны на форме отношений, которую использует налогоплательщик, что обусловлено производным характером налоговых обязательств, их зависимостью от хозяйственной деятельности.

Вместе с тем налоговые органы наделены правом пересмотреть налоговые обязательства сторон, исходя из существа отношений, игнорируя их форму, руководствуясь доктриной «существо над формой».

История развития доктрины приоритета существа над формой в России во многом схожа с зарубежной. На начальном этапе развития отечественной налоговой системы налоговые последствия определялись преимущественно формой отношений, налоговый закон толковался буквально (концепция текстуализма). Е.В. Тимофеев отмечает, что в начале 1990-х гг. действовал принцип приоритета формы над существом, а борьба с налоговыми злоупотреблениями велась путем лоскутных изменений законодательства³⁶. Однако массовые злоупотребления со стороны налогоплательщиков, выражающиеся в использовании искусственных конструкций для снижения налогового бремени, породили острую потребность налоговой и судебной системы в выработке универсального средства по борьбе с подобными злоупотреблениями.

Необходимо отметить, что требование приоритета существа над формой было закреплено еще в 1994 г. в законодательстве о бухгалтерском учете: согласно п. 2.3 ПБУ № 1/94 операция отражается в соответствии с ее экономическим содержанием.

³⁵ См. также отчет от 12.04.2011 о внесении изменений в комментарии ОЭСР к Модельной конвенции: www.oecd.org.

³⁶ Тимофеев Е.В. Приоритет существа над формой в налоговом праве и институт недействительности сделок в гражданском праве // Закон. 2010. № 2. С. 1.

ем³⁷. Правда, это требование имело весьма ограниченное применение, поскольку налоговый и бухгалтерский учет имели самостоятельное значение.

В 1996 г. требование приоритета существа над формой появилось в постановлении Президиума ВАС РФ от 17.09.1996 № 367/96, где суд указал, что при реализации налогового законодательства должны учитываться фактические отношения сторон независимо от названия договора.

Принятый в 2001 г. Налоговый кодекс РФ (далее — НК РФ), хотя прямо и не закрепил правило о приоритете существа над формой, содержит норму о праве налоговых органов переqualифицировать сделку (ст. 45 Кодекса), что предполагает несоответствие формы сделки ее существу.

Окончательно доктрина была закреплена в постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»: если операции учтены не в соответствии с действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции (п. 3, 7). Пленум ВАС РФ также подчеркнул, что налоговая выгода может быть получена лишь в связи с реальными операциями (п. 4, 5) (отражение американской доктрины *sham transaction*).

Как может показаться, из разъяснения ВАС РФ следует, что отклонение формы от существа влечет безусловное право налоговых органов пересмотреть налоговые обязательства. Однако это правило не является абсолютным, ведь одни и те же отношения могут быть оформлены по-разному (например, финансирование основных средств путем займа или возвратного лизинга). В противном случае любое законное структурирование бизнеса может быть оспорено налоговыми органами, что недопустимо в силу свободы выбора формы отношений, подтвержденной в постановлении Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 № 9-П.

В этом отношении целесообразно поддержать ограничения, выработанные в американской судебной практике: *доктрина может применяться только в тех случаях, если форма не имеет деловой цели* или не изменила экономического положения налогоплательщика.

В частности, внесение вклада в простое товарищество и последующий выход товарища с получением иного имущества исключает возникновение НДС³⁸. В данном случае вместо имущества было получено другое имущество, существо отношений — возмездное приобретение (реализация). Налоговое преимущество очевидно — отсутствие НДС. Но если эта операция является результатом воли сторон на осуществление совместной деятельности (например, предпринимательской), т. е. имеется разумная деловая цель, и (или) создание товарищества привело к явному

³⁷ Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия», утв. приказом Минфина России от 28.07.1994 № 170.

³⁸ Пример приводится Г.К. Смирновым. См.: Смирнов Г.К. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов посредством злоупотребления правом налогоплательщика: новый правоприменительный подход // Закон. 2011. № 9. С. 90.

изменению экономического положения сторон (например, получена и распределена прибыль от деятельности), то факт внесения имущества в виде вклада и получения иного имущества при выходе сам по себе не ведет к налоговой переквалификации отношений — доктрина приоритета существа над формой не должна применяться.

Другой частный пример — привлечение российским заказчиком иностранного генерального подрядчика, который в свою очередь привлекает российских субподрядчиков для выполнения проектных работ. Как известно, операции по оказанию проектных услуг облагаются НДС, если покупатель услуг находится в России (п. 1 ст. 148 НК РФ). В данном случае исходя из существа отношений можно сказать, что субподрядчик оказывает проектные услуги заказчику, который и является покупателем, поскольку именно последний в итоге заинтересован в приобретении услуг. Причем услуги субподрядчика подлежат обложению российским НДС, так как заказчик — российская организация. Однако форма отношений предусматривает, что субподрядчик оказывает проектные услуги генеральному подрядчику, который выступает их покупателем, соответственно, эти услуги российским НДС не облагаются. Безусловное применение доктрины приоритета существа над формой в рассматриваемом случае является необоснованным, поскольку стороны могут иметь неналоговые мотивы для выстраивания такой структуры отношений, в частности заказчик желает, чтобы именно генеральный подрядчик выступал организатором проектных работ и отвечал за их качество.

Полагаем также целесообразным применять выработанное американскими судами правило о том, что для использования доктрины *форма должна существенно отличаться от существа*. Этот вопрос решается в каждом случае с учетом конкретных обстоятельств.

Доктрина приоритета существа над формой неоднократно применялась в судебных делах. Относительно недавно доктрина была использована в деле о кондуитах, что внове для российской судебной практики.

Кондуиты

Согласно действующему российскому законодательству (ст. 269 НК РФ) правила тонкой капитализации не применяются, если налогоплательщик получил заем от сестринской компании. Для преодоления указанного пробела суд в деле «Нарьянмарнефтегаз» применил доктрину «существо над формой» (дело № А40-1164/2011).

В этом деле акционеры налогоплательщика (ОАО «Нарьянмарнефтегаз») договорились финансировать его деятельность путем предоставления займов (акционеры — российская компания ЛУКОЙЛ и американская компания *Conoco Philips*). Заем от американской компании был выдан не самой материнской компанией *Conoco Philips*, а ее дочерней структурой *Phillips Petroleum* (штат Делавэр, США), выступавшей по отношению к налогоплательщику сестринской компанией.

Налоговые органы заявили, что из всей совокупности договорной документации следует, что именно *Conoco Philips* приняла на себя обязательство финансировать дочернюю компанию, в то время как компания *Phillips Petroleum* является промежуточным звеном (кондуитом), через которое формально был проведен заем от акционера с целью преодолеть российские правила тонкой капитализации. Соответственно, налоговые органы рассматривали заем как выданный от самого акционера и применили ограничения по вычету процентов согласно ст. 269 НК РФ (правило тонкой капитализации).

Суды первой, апелляционной и кассационной инстанций поддержали позицию налоговых органов и указали, что фактически (по существу) заем выдан акционером, а не сестринской компанией, следовательно, применяются российские правила тонкой капитализации (постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 27.02.2012 по делу № А40-1164/2011). Эту позицию поддержал и ВАС РФ, отказав в пересмотре дела в порядке надзора.

При этом суды указали, что по документам именно акционер (*Conoco Philips*) принял на себя обязательство финансировать дочернюю структуру. Исходя из этого участие *Phillips Petroleum* в финансировании не означает, что заем был выдан именно данной организацией.

Такой вывод судов представляется неочевидным. Как было указано выше, отличие формы отношений от существа не в каждом случае может вести к переквалификации этих отношений. Налоговое преимущество не является самостоятельным условием применения доктрины — для этого необходимо установить отсутствие экономического существа либо деловой цели у налогоплательщика. Наличие в структуре финансирования транзитной компании само по себе не свидетельствует о необоснованности налоговой выгоды, поскольку данная компания может иметь экономическое существо (*substance*) и деловую цель (*business purpose*).

Например, в деле *SDI* американский суд установил, что транзитная компания имела отношения не только с налогоплательщиком, но и с иными контрагентами, получала прибыль, а значит, имеет существо.

Как следует из обстоятельств дела «Нарьянмарнефтегаза», судами не выяснялись обстоятельства экономического существа транзитной компании, в частности осуществляла ли *Phillips Petroleum* финансирование иных компаний, помимо налогоплательщика, имела ли компания прибыль от осуществления своей деятельности, какие были мотивы (деловая цель) при организации такой структуры финансирования и т. д.³⁹

Как на единственный довод в пользу отсутствия экономического существа у *Phillips Petroleum* суды указали на то, что эта компания является резидентом

³⁹ Еще один вывод, который сделали суды, заключается в том, что, несмотря на наличие в документе таможенного транзита оговорки о неограниченном вычете процентов, она не препятствует переквалификации процентов в дивиденды согласно национальному законодательству России. Этот довод был поддержан Президиумом ВАС РФ в другом налоговом споре (дело «Северного Кузбасса») (см. постановление Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11).

штата Делавэр — низконалоговой территории (согласно версии Банка России⁴⁰). Однако нахождение транзитной компании на такой территории само по себе не может свидетельствовать об отсутствии экономического существа. Кроме того, штат Делавэр не включен в черный список офшорных территорий Минфина России⁴¹.

В конце 2011 г. Министерство финансов РФ выпустило письмо, в котором разъяснило применение доктрины приоритета существа над формой и бенефициарного владельца применительно к удержанию налога у источника при выплате процентов по еврооблигациям (письмо Минфина России от 30.12.2011 № 03-08-13/1).

В этом письме министерство оценило правомерность льготного налога у источника при выплате процентов по займу, структурированному с использованием специально созданной для этой цели транзитной компании — *SPV*. Минфин России указал, что использование *SPV* не отвечает принципу приоритета существа над формой и целям соглашения об избежании двойного налогообложения. Следовательно, плательщик процентов (российский банк) должен удерживать налог у источника по стандартной ставке (20%), если бенефициарный владелец не находится в стране, с которой Россия имеет соглашение об избежании двойного налогообложения, предусматривающего сниженную ставку налога.

Но с учетом того, что налоговые претензии по еврооблигациям были предъявлены крупнейшим налогоплательщикам (в том числе ОАО «Транснефть»), что удорожает стоимость кредитов, отрицательно сказываясь на экономике, Минфин России позднее заявил, что налог у источника при выплате процентов по еврооблигациям будет отменен с 2013 г.⁴² В июне 2012 г. в НК РФ внесены поправки, освобождающие российских заемщиков от обязанности по удержанию налога у источника в отношении процентного дохода, перечисляемого *SPV* по еврооблигациям, выпущенным до 2012 г.⁴³ Таким образом, законом был наложен мораторий на доктрину приоритета существа над формой применительно к конкретной структуре хозяйственных отношений. Отметим, что мораторий распространяется на облигации, размещенные до 2014 г., и не распространяется на иные схемы финансирования.

Дело «Нарьянмарнефтегаза» и подход Минфина России, выраженный в письме от 30.12.2011, стали первыми шагами по ограничению использования российскими налогоплательщиками транзитных компаний в международном налоговом планировании. Полагаем, позиция суда и министерства будет иметь существенные последствия и при выплате иных доходов, как пассивных (дивиденды, роялти), так и доходов от продажи имущества (*capital gains*).

⁴⁰ Имеется в виду Указание Банка России от 07.08.2003 № 1317-У (в ред. 08.02.2010). Отметим, что это Указание не является актом налогового законодательства, устанавливает понятие офшорных территорий в целях применения банковского, а не налогового контроля.

⁴¹ См. приказ Минфина России от 13.11.2007 № 108н.

⁴² См.: www.top.rbc.ru.

⁴³ См. Федеральный закон от 29.06.2012 № 97-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 26 Федерального закона «О банках и банковской деятельности».

Ситуацию применительно к переквалификации процентов по правилам тонкой капитализации и удержанию налога у источника при выплате процентов по еврооблигациям могло смягчить то обстоятельство, что до недавнего времени налоги не подлежали взысканию с налогового агента (коим в данном случае выступает заемщик). Однако в деле «Нарьянмарнефтегаза» суды указали, что налог у источника может быть взыскан с налогового агента, если налоговый агент продолжает перечислять денежные средства налогоплательщику и, соответственно, имеет возможность удержать налог за счет средств налогоплательщика. В апреле 2012 г. судебная практика была кардинально ужесточена: Президиум ВАС РФ подчеркнул, что налог (в данном деле — НДС) может быть взыскан в том числе за счет собственных средств налогового агента (постановление Президиума ВАС РФ от 03.04.2012 № 15483/11).

Нарушение отраслевого законодательства

Еще одна категория споров, в которых выражается приоритет существа над формой, свидетельствует о защите прав налогоплательщиков в тех случаях, когда нарушены нормы отраслевого законодательства. В этом смысле несправедливы утверждения, что доктрина приоритета существа над формой работает исключительно во благо налоговых органов.

Часто налоговые органы предъявляют претензии по поводу того, что налогоплательщик получает налоговую выгоду в результате совершения операции, которая противоречит отраслевому законодательству, например амортизация начислена на имущество, которое эксплуатируется без разрешения, учтены арендные либо лицензионные платежи по договору, не прошедшему государственную регистрацию.

Однако согласно позиции судов, прежде всего ВАС РФ, необходимо руководствоваться тем, что налогоплательщик реально (по существу) понес соответствующие расходы, отдельные нарушения при осуществлении этих расходов не влияют на их реальность⁴⁴.

В этой связи прав Е.В. Тимофеев, когда утверждает, что недействительность сделки не влияет на существо операции и не лишает налогоплательщика права на налоговую выгоду⁴⁵.

В США этот принцип лежит в основе обвинения лиц, совершивших преступления и не уплативших налоги от продажи незаконного имущества. В частности, Аль Капоне был осужден за то, что в период действия сухого закона сбывал алкогольную продукцию, но не декларировал соответствующие доходы и не уплатил налоги в казну. Несмотря на очевидную незаконность операций, критерием налогового

⁴⁴ См. постановление Президиума ВАС РФ от 30.01.2007 № 10627/06, определения ВАС РФ от 01.09.2009 № 11175/09, от 14.08.2007 № 9982/07, постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 24.12.2010 № КА-А40/16460-10.

⁴⁵ Тимофеев Е.В. Указ. соч. С. 4.

обязательства является реальность отношений (получение дохода, осуществление расхода).

И хотя по данной категории споров отечественные суды прямо не объявляют о действии доктрины приоритета существа над формой, полагаем, что в этом случае имеет место именно ее проявление. Форма отношений может быть нарушена, но существо остается прежним: имущество эксплуатировалось, арендные платежи вносились⁴⁶.

Тем не менее в практике ВАС РФ встречается и обратная для налогоплательщиков ситуация, а именно по делам о начислении транспортного налога и ЕНВД.

Как известно, объектом транспортного налога является транспортное средство, зарегистрированное в установленном порядке. По обстоятельствам дела налогоплательщик утилизировал транспортное средство, но вовремя не снял его с регистрационного учета в ГАИ. Налогоплательщик полагал, что не обязан платить транспортный налог, поскольку отсутствует объект налогообложения — транспортное средство. Однако налоговые органы доначислили налог, указав, что в системе регистрационного учета данное транспортное средство существовало.

До декабря 2011 г. у арбитражных судов отсутствовала однозначная позиция по этому вопросу. Одни суды утверждали, что при утилизации транспортного средства объект налогообложения исчезает, а наличие непогашенной регистрационной записи не является объектом налогообложения⁴⁷. Другие суды указывали, что в силу ст. 357, 358, 362 НК РФ определение объекта налогообложения основано на сведениях о транспортных средствах, которые содержатся в регистрационном учете ГАИ, следовательно, до момента исключения соответствующих сведений из системы учета транспортное средство является объектом налогообложения⁴⁸.

Президиум ВАС РФ поддержал вторую позицию, отметив, что факт утилизации транспортного средства не является достаточным основанием для прекращения обязанности по уплате налога⁴⁹.

Примечательна также позиция ВАС РФ по делам о начислении ЕНВД в отношении деятельности налогоплательщика за период, когда эта деятельность фактически не осуществлялась. В этом случае проектом Обзора судебной практики по делам ЕНВД предлагается облагать налогом деятельность налогоплательщика, даже если имеются доказательства и налоговым органом не оспаривается, что де-

⁴⁶ Более подробно см.: Фатхутдинов Р.С. *Налоговые последствия нарушения неналогового законодательства // Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке. 2007. № 8. С. 45–48.*

⁴⁷ См. постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 14.01.2010 по делу № А56-20453/2008.

⁴⁸ См. постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 01.09.2011 по делу № А56-19155/2010.

⁴⁹ См. постановление Президиума ВАС РФ от 15.12.2011 № 12223/10.

тельность налогоплательщиком фактически не осуществлялась⁵⁰. При этом проектом предусмотрено, что объектом ЕНВД является вмененный доход, не зависящий от фактически полученного размера дохода налогоплательщика, а поскольку налогоплательщик не был снят с учета, он продолжает оставаться плательщиком ЕНВД.

Позиция Президиума ВАС РФ по указанным двум делам опирается на буквальное прочтение соответствующих положений НК РФ. Однако вывод суда расходится с доктриной приоритета существа над формой и тесно с ней связанным принципом экономического основания налога, которые активно прослеживаются в позициях ВАС РФ по другим делам. Всякий налог должен иметь экономическое обоснование, а в данном случае были представлены доказательства уничтожения транспортного средства и отсутствия деятельности по получению дохода, составляющие экономическое обоснование налога. Полагаем, этот подход не отвечает рассматриваемой доктрине и должен быть скорректирован.

Таким образом, доктрина «существо над формой» получает все возрастающее распространение в России. Вместе с тем она имеет существенные ограничения, которые необходимо закрепить законодательно в целях обеспечения гарантий прав налогоплательщиков.

⁵⁰ См. п. 8 проекта Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с применением положений главы 26.3 НК РФ: www.arbitr.ru.