

6. О дополнительных мерах по государственной защите детей в неблагополучных семьях [Электронный ресурс]: Декрет Президента Респ. Беларусь, 24 нояб. 2006 г., № 18 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.

7. Конвенция Международной организации труда об упразднении принудительного труда № 105 [Электронный ресурс]: заключена в г. Женеве 25 июня 1957 г. на 40-ой сессии Генеральной конференции МОТ // Международная организация труда. – Режим доступа: <https://un.by/dokumenty/prava-cheloveka/252-zapret-pytok-i-rabskogo-truda/4175-konventsia-ob-uprazhnenii-prinuditelnogo-truda>. – Дата доступа: 01.06.2021.

8. Конвенция о принудительном труде [Электронный ресурс]: принята в г. Женеве 28.06.1957 на 14-ой сессии Генеральной конференции МОТ // Международная организация труда. – Режим доступа: <https://un.by/dokumenty/prava-cheloveka/252-zapret-pytok-i-rabskogo-truda/4174-konventsia-o-prinuditelnom-trude>. – Дата доступа: 01.06.2021.

9. Конституция Республики Беларусь 1994 года (с изм. и доп., принятыми на респ. референдумах 24 нояб. 1996 г. и 17 окт. 2004 г.). – Минск: Амалфея, 2005. – 48 с.

10. Мотина, Е. В. Новый вид перевода, осуществляемый без согласия работника / Е. В. Мотина // Правовые средства обеспечения развития экономики Республики Беларусь: материалы междунар. науч.-практ. конф. Минск, 9–10 ноября 2007 г. / редкол.: И. Н. Колядко (отв. ред.) [и др.]. – Минск: БГУ, 2008. – 427 с.

11. Об изменении законов [Электронный ресурс]: Закон Респ. Беларусь, 18 июля 2019 г., № 219-3 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.

УДК 347.73(476)+341:336.227

ЦЕЛЬ СОВЕРШЕНИЯ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ОПЕРАЦИИ КАК ОСНОВАНИЕ ДЛЯ КОРРЕКТИРОВКИ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ

Лещенко Снежана Константиновна

кандидат юридических наук, доцент, заместитель директора учреждения образования «Институт переподготовки и повышения квалификации судей, работников прокуратуры, судов и учреждений юстиции Белорусского государственного университета», ул. Советская, 14, 220030 Минск, Республика Беларусь, leshchenk@bsu.by

Аннотация. Статья посвящена исследованию вопросов применения правовой нормы Налогового кодекса Республики Беларусь, предусматривающей корректировку налоговой базы в случае, когда основной целью совершения хозяйственной операции является получение налоговой выгоды. Исследуется зарубежная доктрина и правоприменительная практика, судебная практика Республики Беларусь. Определяется содержание теста основной цели сделки, формулируются предложения по совершенствованию законодательства.

Ключевые слова: налог, пределы налогового планирования, общее правило против ухода от налогов, тест основной цели сделки, корректировка налоговой базы, полностью искусственные конструкции, Многосторонняя налоговая конвенция.

THE PRINCIPLE PURPOSE TEST RULE FOR ADJUSTING THE TAX BASE

Snezhana Leshchanka

*PhD in Law, Associate Professor, Deputy Director of Institute for Retraining
and Qualification Upgrading of Judges, Prosecutors and Legal Professionals
at the Belarusian State University, 14 Sovetskaya Str., 220030 Minsk,
Republic of Belarus, leshchenk@bsu.by*

Abstract. The article is devoted to provisions of the Tax Code of the Republic of Belarus on the adjustment of the tax base by application of principal purpose test (PPT) rule. Foreign doctrine and law enforcement practice, as well as practice of courts of the Republic of Belarus are examined. Author determines content of the PPT and formulates proposals for improving the legislation.

Keywords: tax, tax planning limits, general anti-avoidance rule (GAAR), principal purpose test (PPT), adjustment of the tax base, wholly artificial arrangements, Multilateral Tax Convention (MLI).

Плательщик налогов, реализуя право на использование налоговых льгот, преимуществ особых режимов налогообложения и других форм налогового планирования, должен находиться в рамках дозволенного поведения, не нарушая требований т. н. «антиуклонительных» налоговых норм. Институты налогового права «трансфертное ценообразование», «недостаточная капитализация», «зарубежные контролируемые компании», «бенефициарный собственник» и другие показывают высокую эффективность, но не могут охватить все возможные налоговые схемы, имеющие целью уклонение или уход от налогов. Поэтому вводится правовой институт, именуемый «общее правило против ухода от налогов» (англ. – general anti-avoidance rule (далее – GAAR)), имеющий универсальный характер и призванный противодействовать неправомерному поведению налогоплательщика «в неограниченном круге ситуаций» [1, с. 42].

С 1 января 2019 г. в Республике Беларусь действует норма GAAR, заключающаяся в оценке действий плательщика налогов, сборов (пошлин) с точки зрения их соответствия целям правового регулирования, отсутствия в них признаков злоупотребления правами плательщика. Согласно абз. 3 п. 4 ст. 33 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) [2] налоговая база подлежит корректировке, если основной целью совершения хозяйственной операции является неу-

плата (неполная уплата) и (или) зачет, возврат суммы налога (сбора). Корректировка происходит посредством определения подлежащей уплате суммы налога или сбора, исходя из фактических сведений об объектах налогообложения, обстоятельств совершения хозяйственных операций, имеющихся данных об их совершении, в том числе на основании документов (информации, материалов), предоставленных плательщиком, государственными органами, иными организациями и физическими лицами (п. 5 ст. 33 НК).

В разъяснении Верховного Суда Республики Беларусь от 3 мая 2019 г. «Об отдельных вопросах применения пункта 4 статьи 33 Налогового кодекса Республики Беларусь» [3] отмечено, что основной целью сделки должна быть конкретная разумная хозяйственная (деловая) цель, а не получение необоснованных преимуществ в налогообложении в нарушение установленных НК принципов. Плательщик не ограничен в праве проведения своих хозяйственных операций таким образом, чтобы налоговые последствия были минимальными, но в избранном варианте сделки «не должен присутствовать признак искусственности, лишенной хозяйственного и экономического смысла».

В зарубежной доктрине и правоприменительной практике, в частности, в знаковом деле Суда Европейского союза *Cadbary Schweppes* [4, para. 38, 55, 64] применительно к названной ситуации используется термин «*wholly artificial arrangements, which do not reflect economic reality*» (полностью искусственные конструкции, не отражающие экономическую реальность).

Для доказательства искусственного характера действий налогоплательщика, пользующегося преференциальным налоговым режимом, правоприменительная практика выработала тест, получивший название «тест на экономическую реальность» (англ. – *economic reality test*). В дополнение к субъективному элементу, состоящему в намерении плательщика получить налоговую льготу или иное преимущество, подлежат доказыванию объективные обстоятельства, свидетельствующие о том, что, несмотря на формальное соблюдение предусмотренных законодательством условий, цель, которая ставилась законодателем при введении налоговых льгот, не достигнута. Например, если речь идет о налоговых льготах, связанных с деятельностью постоянного представительства, для их получения недостаточно формального создания представительства; такое представительство должно осуществлять реальную экономическую деятельность на постоянной основе.

Тест на экономическую реальность возник в практике Суда Европейского союза как логическое развитие применявшегося ранее теста объективного намерения (англ. – *objective intention test*). Так, в деле

Halifax [5, para. 74, 75] говорится о необходимости рассмотрения существенной цели сделки (англ. – essential aim of the transaction). Как отмечено в решении по делу, со стороны налогоплательщика имеет место нарушение, если получение налоговой выгоды противоречит цели нормативного акта, установившего налоговую льготу, и существенная цель сделки заключается в получении налогового преимущества.

В настоящее время Судом Европейского союза используется новый подход – тест основной цели сделки (англ. – principal purpose test, PPT). Как отмечает Д. Вебер [6], правило PPT и тест на экономическую реальность сопоставимы, но это – не одно и то же. В случае PPT нарушение со стороны плательщика может иметь место, даже если его деятельность не связана с созданием полностью искусственных конструкций.

Анализ практики применения абз. 3 п. 4 ст. 33 НК показал, что значительное количество дел, рассмотренных экономическими судами Республики Беларусь, связано с использованием т. н. «схем дробления бизнеса» в целях выполнения критериев для применения особых режимов налогообложения [7; 8; 9]. Так, в постановлении судебной коллегии по экономическим делам Верховного Суда Республики Беларусь от 2 февраля 2021 г. по делу № 152ЭАП201 [10] указано, что индивидуальный предприниматель Г. Н., осуществляя финансово-хозяйственную деятельность, с целью занижения своих доходов путем распределения их на взаимозависимых индивидуальных предпринимателей (далее – ИП), применяла схему уклонения от уплаты налогов. Судом было установлено, что ИП Г. Н. инициировала регистрацию нескольких субъектов хозяйствования (ИП Г. М., ИП Г. С.), прикрывающих деятельность одного субъекта (ИП Г. Н.), не отвечающего условиям для применения специального режима налогообложения (упрощенная система налогообложения без уплаты налога на добавленную стоимость), с целью использования преимуществ, предусмотренных таким режимом. Основной целью совершения хозяйственных операций по продаже здания (магазин) и передаче в безвозмездное пользование части здания (гостиница) являлась неуплата (неполная уплата) налога при упрощенной системе налогообложения, подоходного налога с физических лиц, налога на добавленную стоимость. В результате использования налоговой схемы образовалась необоснованная налоговая выгода в виде разницы между суммой налоговых обязательств при применении общеустановленного режима налогообложения и специального налогового режима. В связи с этим произведена корректировка налоговой базы по названным налогам в путем включения доходов по деятельности ИП Г. М. и ИП Г. С. в доходы ИП Г. Н.

Как отмечается в аналитических материалах Верховного Суда Республики Беларусь, основной целью совершения сделки должна быть конкретная разумная (деловая) цель, а не получение необоснованных преимуществ в налогообложении в нарушение установленных НК принципов. «Одним из примеров подобных действий является искусственное создание нескольких субъектов хозяйствования, прикрывающих деятельность одного субъекта, не отвечающего условиям применения специального режима налогообложения, с целью использования преимуществ, предусмотренных таким режимом» [11, с. 56].

Обстоятельства, свидетельствующие об отсутствии деловой цели, были отражены в постановлении судебной коллегии по экономическим делам Верховного Суда Республики Беларусь от 8 сентября 2021 г. по делу № 157ЭАП2125 [12]. Положениями Декрета Президента Республики Беларусь от 7 мая 2012 г. № 6 «О стимулировании предпринимательской деятельности на территории средних, малых городских поселений, сельской местности» [13, п. 1] (далее – Декрет № 6) предусмотрено, что коммерческие организации, зарегистрированные в Республике Беларусь, с местом нахождения на территории средних, малых городских поселений, сельской местности, в течение семи календарных лет со дня их государственной регистрации вправе не исчислять и не уплачивать налоги в отношении прибыли и доходов, полученных от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства.

Судом установлено, что с целью фактического продолжения финансово-хозяйственной деятельности ООО «КБ», утратившего право на применение преференций (льгот) по истечении семилетнего периода с момента регистрации, было образовано ООО «КВ», чем созданы условия для применения налоговых льгот, предусмотренных Декретом № 6. Материалами дела подтверждена взаимозависимость ООО «КБ» и ООО «КВ» (у организаций одни и те же учредители, состоящие, как и руководители, в родственных отношениях). ООО «КВ» заявлен вид деятельности, который до 1 января 2018 г. осуществляло с применением льгот, предусмотренных Декретом № 6, ООО «КБ», прекратившее производство продукции с 2018 г. Зарегистрированное в 2016 г. ООО «КВ» фактически производственную деятельность с выпуском продукции, ранее производимой ООО «КБ», начало с 2018 г. на площадях и оборудовании, принадлежащих ООО «КБ», с использованием транспортных средств общества (по договору аренды). Организации имели один и тот же юридический адрес и использовали идентичные IP-адреса. ООО «КВ» осуществляло взаимоотношения с субъектами хозяйствования, являвшимися ранее поставщиками и покупателями

ООО «КБ». Кадры ООО «КВ» (87 %) были сформированы за счет уволившихся работников с ООО «КБ». Отдельные сотрудники (главный бухгалтер, главный инженер, начальники производственного участка и др.) одновременно осуществляли трудовую деятельность в ООО «КБ» и в ООО «КВ». При этом судом отмечено, что осуществление деятельности ООО «КВ» с использованием самостоятельно приобретенного обществом оборудования, поиск и наем новых сотрудников, а также факт создания общества задолго до начала пользования преференциями не опровергает выводы налогового органа об отсутствии деловой цели в деятельности общества.

Еще одним часто встречающимся в судебной практике направлением, связанным с применением абз. 3 п. 4 ст. 33 НК о деловой цели сделки, является *привлечение к экономической деятельности ИП исключительно с целью получения налоговой выгоды*. В постановлении апелляционной инстанции экономического суда Гомельской области от 8 июля 2021 г. по делу № 153ЭАП2118/А [14] отмечено, что ООО «О» были завышены затраты, учитываемые при налогообложении прибыли, на суммы расходов по услугам ИП С., связанным с управлением обществом, что привело к занижению налоговой базы по налогу на прибыль и неполной уплате налога на прибыль за 2015–2017 гг. Судом установлено отсутствие экономического смысла совершения хозяйственной операции по управлению обществом на основании заключенного договора с ИП, поскольку значительная часть прибыли общества расходовалась на выплату вознаграждения ИП С. за услуги по управлению (доля затрат на названные услуги в общей сумме общехозяйственных расходов организации составила за 2015 год – 81,30 %, за 2016 год – 77,98 %, за 2017 год – 61,56 %). При этом единственным контрагентом ИП С. выступало ООО «О» и, как следствие, оно являлось единственным источником формирования выручки предпринимателя. Также установлено, что до заключения договора на оказание услуг по управлению обществом С. являлся руководителем (директором) ООО «О».

В обобщенном виде перечень действий, свидетельствующих о том, что основной целью совершения сделки (операции) являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога, может быть сформулирован на основании разъяснения Верховного Суда Республики Беларусь от 3 мая 2019 г. [3]:

- передача вычетов по налогу на добавленную стоимость при реорганизации, в том числе с последовательным осуществлением нескольких реорганизаций;
- создание нескольких субъектов хозяйствования, прикрывающих деятельность одного субъекта, не отвечающего условиям для примене-

ния специального режима налогообложения, с целью использования преимуществ, предусмотренных таким режимом. Дополнительные признаки, свидетельствующие о том, что основной целью является неуплата (неполная уплата) налога, – наличие между руководителями и учредителями организаций родственных отношений, регистрация субъектов хозяйствования по одному адресу, хранение товаров на одном складе, использование общего офиса и т. п.;

- подмена трудовых отношений гражданско-правовыми путем заключения договоров с индивидуальными предпринимателями, которые фактически продолжают выполнять функции, предусмотренные ранее действовавшими трудовыми договорами. Место работы в таких случаях, как правило, остается неизменным, как и режим работы, трудовые обязанности, иные условия труда;

- реализация взаимосвязанных хозяйственных операций, направленных на неправомерное применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения с целью вывода прибыли за пределы республики.

Постановление Пленума Верховного Суда Республики Беларусь от 19 декабря 2019 г. № 6 «О применении судами законодательства при рассмотрении экономических и гражданских дел, возникающих из налоговых правоотношений» (далее – Постановление № 6) [15, п. 14] закрепляет исчерпывающий перечень обстоятельств, которые могут служить основанием для корректировки налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате (зачету, возврату) налога (сбора) при применении п. 4 ст. 33 НК, в частности:

- завышение расходов, затрат, учитываемых при налогообложении;

- завышение вычетов по налогу на добавленную стоимость, профессиональных налоговых вычетов;

- отражение в бухгалтерском и (или) налоговом учете недостоверных сведений об участии контрагентов в хозяйственных операциях;

- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с уменьшением налоговой базы и (или) зачетом, возвратом суммы налогов, сборов;

- отсутствие материальных и трудовых ресурсов (например, оборудования, складских помещений, транспортных средств, сырья, комплектующих, управленческого и технического персонала), экономически необходимых для совершения хозяйственной операции, отраженной в бухгалтерском и (или) налоговом учете.

В качестве положительного отметим использование в п. 14 Постановления № 6 казуистического приема юридической техники. Установ-

ление конкретных оснований для корректировки налоговой базы, их индивидуальных признаков, отвечает цели формальной определенности права и позволяет применять абстрактные юридические нормы п. 4 ст. 33 НК к фактическим обстоятельствам дела.

Как отмечает С. Дубай, при разрешении вопроса о критериях отношения действий плательщика к незаконным, влекущим корректировку налоговой базы и (или) суммы подлежащих уплате (зачету, возврату) налогов, сборов, следует исходить из того, что в отсутствие их законодательного определения такие критерии должны быть выработаны судебной практикой, которая на данном этапе только складывается [16, с. 27].

Важность судебной практики несомненна, в том числе для романо-германской правовой семьи, где судебные органы изначально не призваны непосредственно осуществлять правотворческие функции, хоть и играют важную роль в процессе правообразования. Вместе с тем, учитывая очевидную неопределенность анализируемой нормы НК [17, с. 67], считаем целесообразным закрепить в *нормативном правовом акте*: перечень налогов и иных обязательных платежей, охватываемых сферой действия абз. 3 п. 4 ст. 33, порядок расчета сумм налогов при корректировке налоговой базы, порядок зачета ранее уплаченных сумм налогов в целях недопущения двойного налогообложения доходов плательщика, дефиницию основной цели сделки, критерии определения целей сделки и выделения среди них основной цели.

Один из важных вопросов – возможность применения нормы п. 4 ст. 33 НК к правовым отношениям, возникшим до вступления ее в силу, т. е. до 1 января 2019 г. Как показывает анализ судебной практики, при рассмотрении дел часто исследуется вопрос о ретроактивном применении данной нормы [7; 14]. Согласно ст. 4 Закона Республики Беларусь от 30 декабря 2018 г. № 159-З «О внесении изменений и дополнений в некоторые законы Республики Беларусь» п. 4 и 5 ст. 33 НК, вступившие в силу с 1 января 2019 г., распространяют свое действие на проводимые на момент вступления в силу указанного закона камеральные проверки и проверки, назначенные после 1 января 2019 г. (за исключением дополнительных проверок по отношению к проверкам, назначенным до указанной даты). Согласованная позиция судов по данному вопросу сводится к тому, что п. 4 ст. 33 НК *не вводит новых правил при исчислении налогов*: для корректировки налоговой базы применяются нормы Особенной части НК. Отметим, что в Российской Федерации судебная практика по применению ст. 54.1 НК, содержащей правовую норму о цели сделки, складывается аналогично. Конституционный Суд Российской Федерации в определении от 29 сентября 2020 г. № 2311-О

[18] указывает: положения ст. 54.1 НК направлены на противодействие налоговым злоупотреблениям и получению необоснованной налоговой выгоды за счет причинения ущерба бюджетам публично-правовых образований в результате неуплаты сумм обязательных платежей, которые должны были быть уплачены, если бы злоупотреблений не было. В сравнении с регулированием, действовавшим до принятия ст. 54.1, новая норма направлена на конкретизацию механизма налогового контроля, она не определяет по-новому объем прав и обязанностей налогоплательщика.

Однако следует иметь в виду и дальнейшее развитие законодательства об основной цели сделки. Проектом закона «Об изменении законов Республики Беларусь» [19] (далее – Проект) (п. 31 ст. 1) предусмотрено дополнение НК новой статьей 73–1 «Камеральная проверка соответствия расходов доходам физических лиц». В соответствии с абз. 4 подп. 14.1. п. 14 ст. 73–1 доходы, заявленные физическим лицом в качестве источника для осуществления расходов, не учитываются налоговыми органами, если последними установлены факты и (или) обстоятельства, свидетельствующие о наличии одного из закрепленных НК оснований. В число таких оснований Проектом включено следующее: «основной целью сделки является неуплата (неполная уплата) суммы налога (сбора)». В результате физическое лицо, в отношении которого принято решение о признании налогового мотива основной целью сделки, будет обязано уплатить налог по повышенной ставке; налоговая база при этом – вся сумма полученного дохода без учета налоговых вычетов. Полагаем, что в отсутствие специального указания в законе относительно порядка применения новой нормы, ее действие будет распространяться на любые налоговые отношения, в том числе возникшие до ее вступления в силу (по аналогии с п. 4 ст. 33 НК).

По нашему мнению, действие ст. 73–1 НК следует распространить на налоговые периоды, начинающиеся 1 января 2022 года и позднее, обеспечив широкое информирование физических лиц о содержании этой нормы НК в целях профилактики налоговых правонарушений и преступлений. В частности, разъяснению подлежит недопустимость совершения сделок с недвижимым имуществом между близкими родственниками в целях получения налоговой выгоды по подоходному налогу (широко применяется для обхода требования НК о совершении сделки с недвижимым имуществом не чаще 1 раза в 5 лет), недопустимость манипулирования ценой сделки, а также создания искусственной ситуации признания физического лица налоговым резидентом Республики Беларусь в целях получения налоговых льгот. Эти меры позволят предотвратить ощутимые сложности для правоприменения (учитывая

значительное количество плательщиков-физических лиц) и предупредить негативные реакции со стороны общества, всегда остро встречающего непопулярные реформы в налоговой сфере.

В условиях отсутствия разъяснений налоговых органов Республики Беларусь относительно применения абз. 3 п. 4 ст. 33 НК об основной цели сделки следует обратить внимание на письмо ФНС России от 10 марта 2021 г., регламентирующего оценку основного мотива операции (критерий деловой цели) в разделе VII [20].

При разрешении вопроса о том, что именно являлось основной целью операции (достижение деловой цели, получение экономического эффекта или уменьшение налоговой обязанности), целесообразно оценивать, совершил бы налогоплательщик эту операцию исключительно по мотивам делового характера в отсутствие налоговых преимуществ.

Доминирующий налоговый мотив может иметь место при реализации решения, не свойственного деловой практике, которое не может быть обосновано с точки зрения получения экономических выгод и предпринимательского риска (например, присоединение компании с накопленным убытком без актива при отсутствии экономического обоснования), решения, принятого не в своем интересе, а в интересах иного лица с целью его скрытого финансирования.

Если операция является частью совокупности операций, может быть поставлен вопрос об оценке каждой операции в отдельности, а именно, была бы она совершена в отсутствие указанной совокупности, и не являлся ли налоговый мотив основным мотивом совершения той или иной операции и структурирования указанной совокупности операций, сделок. Имеет значение, что указанная хозяйственная цель с позиции практики делового оборота могла быть достигнута иным образом без совершения спорной операции. Доминирующий налоговый мотив проявляется в структурировании совокупности операции вместо достижения деловой цели без совершения спорной операции.

В связи с принятием постановления Совета Министров Республики Беларусь от 12 октября 2020 г. № 590 «О присоединении к Глобальному форуму по налоговой прозрачности и обмену информацией по налоговым вопросам и Инклюзивной группе по имплементации Плана действий по вопросу противодействия размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения» [21], влекущих необходимость последующего присоединения Республики Беларусь к Многогосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения от 24 ноября 2016 г.

(далее используется общепринятое сокращение – MLI) [22] практический интерес представляет анализ закрепленной ст. 7 MLI нормы об основной цели сделки, относящейся к общему правилу против ухода от налогов и устанавливающей запрет на использование льгот двустороннего налогового соглашения, если *одна из основных целей* сделок заключается в получении таких льгот и это противоречит объекту и цели договора.

Уяснить, является ли попытка получения налоговой выгоды *основной целью* сделки, достаточно просто, выяснив, была бы сделка осуществлена, если бы не было возможности получить такую выгоду: в таком случае любая неналоговая цель вторична по отношению к налоговому мотиву.

Определить, является ли получение налоговой выгоды *одной из основных целей* сложнее. Обратимся к заключительному отчету Организации экономического развития по Действию 6 Плана БЕПС, в котором было сформулировано правило основной цели сделки [23]. Пункт 12 комментария к статье X названного документа указывает, что «отсылка к *одной из основных целей* означает, что получение налоговых преимуществ не обязательно должно быть *единственной или доминирующей* целью сделки или иной транзакции. Существенное значение имеет тот фактор, что такая цель *входит в число основных*». Например, лицо может продавать собственность по различным причинам, но если перед заключением сделки лицо становится резидентом определенного государства и одна из существенных целей – получить налоговую выгоду, применяется правило об основной цели, несмотря на то, что для смены резидентства могут существовать и другие причины, например, упрощенная процедура продажи недвижимости или реинвестирования средств.

В двусторонних соглашениях в отношении налогов на доходы и имущество, содержащих правило проверки основной цели сделки, могут использоваться разные термины, схожие с применяющимся в MLI термином «основная цель» (англ. – *principal purpose*), например, «главная цель» (англ. – *main purpose*), «первичная цель» (англ. – *primary purpose*). В этих случаях предполагается, что термином «основная цель», закрепленным в ст. 7 MLI, охватываются названные и другие схожие понятия. При этом наличие в двустороннем соглашении дополнительных механизмов, направленных на противодействие уклонению от уплаты налогов, не может быть ограничено, они действуют независимо от применения правила проверки основной цели сделки.

Правило об основной цели сделки может содержаться не только в соглашениях об избежании двойного налогообложения. Директи-

ва Совета Европейского Союза «Об установлении правил в отношении практик уклонения от уплаты налогов, которые непосредственно влияют на функционирование внутреннего рынка» от 12 июля 2016 г. № 2016/1164 [24], наряду с другими механизмами противодействия уклонению от уплаты налогов, предлагает в ст. 6 общее правило против ухода от налогов. Оно состоит в том, что для расчета корпоративного подоходного налога государство-член ЕС игнорирует соглашение или серию договоренностей, если основной целью или одной из основных целей было получение налоговых льгот. Договоренности или соглашение должны рассматриваться как ненадлежащие, если они не обусловлены коммерческими причинами, отражающими экономическую реальность. Текст Директивы устанавливает своеобразный «минимальный стандарт», поскольку государства-члены ЕС могут ввести более строгие правила [25].

В условиях отсутствия в национальном налоговом законодательстве норм, детализирующих правовое предписание, закрепленное абз. 3 п. 4 ст. 33 НК, плательщики налогов находятся в ситуации правовой неопределенности, что создает предпосылки для доначисления сумм налогов, применения пеней и мер ответственности за нарушение налогового законодательства. Важной задачей в настоящее время видится координация деятельности государственных органов в вопросах применения нормы абз. 3 п. 4 ст. 33 НК, согласования механизмов взимания налогов при применении общего правила против ухода от налогов в трансграничных ситуациях, принятие мер по обеспечению соблюдения прав налогоплательщиков с учетом оптимизации расходов на налоговое администрирование.

Анализ судебной практики показал необходимость совершенствования налогового законодательства Республики Беларусь по следующим направлениям: закрепление дефиниции основной цели сделки, критериев определения целей сделки и порядка определения в числе целей основной ее цели; установление в нормативном правовом акте перечня налогов и иных обязательных платежей, охватываемых содержанием абз. 3 п. 4 ст. 33 НК; введение механизма зачета уплаченных налогов при корректировке налоговой базы в целях избежания двойного налогообложения доходов; распространение действия новых норм НК об основной цели сделки на налоговые периоды, начинающиеся после вступления данных норм в законную силу; широкое информирование плательщиков о содержании правового института «общее правило против ухода от налогов» в целях профилактики налоговых правонарушений.

Список цитированных источников

1. Свинцов, М. Ю. Антиуклонительные нормы в налоговом праве: научно-практический анализ / М. Ю. Свинцов // Финансовое право. – 2021. – № 2. – С. 42–46.
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь [Электронный Ресурс]: 19 дек. 2002 г., № 166-З; в ред. Закона Респ. Беларусь от 30 дек. 2018 г., № 1593 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.
3. Об отдельных вопросах применения пункта 4 статьи 33 Налогового кодекса Республики Беларусь [Электронный ресурс]: разъяснение Верховного Суда Респ. Беларусь, 3 мая 2019 г. // ілех: информ. правовая система / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2021.
4. Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas [Electronic Resource]: Judgment of the Court (Grand Chamber): 12 Sept. 2006, Case C-196/04 // Court of Justice of the European Union. – Mode of Access: <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=63874&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=36294849>. – Date of Access: 03.09.2021.
5. Halifax and Others [Electronic Resource]: Judgment of the Court (Grand Chamber): 21 Febr. 2006, Case C-255/02 // Court of Justice of the European Union. – Mode of Access: <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=56198&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=35800695>. – Date of Access: 03.09.2021.
6. Weber, D. The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law [Electronic Resource] / D. Weber // Erasmus Law Review. – 2017. – Issue 1. – Mode of Access: https://www.elevenjournals.com/tijdschrift/ELR/2017/1/ELR_2017_10_01_005. – Date of Access: 03.09.2021.
7. Постановление апелляционной инстанции экономического суда Витебской области [Электронный ресурс]: 9 дек. 2020 г., дело № 39-18/2020/8/117А/118А/119А // ілех: информац. правовая система / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2021.
8. Постановление судебной коллегии по экономическим делам Верховного Суда Республики Беларусь [Электронный ресурс]: 11 авг. 2021 г., дело № 151ЭАП2112 // ілех: информац. правовая система / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2021.
9. Решение экономического суда Витебской области [Электронный ресурс]: 5 нояб. 2020 г., дело № 39-18/8/2020 // ілех: информац. правовая система / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2021.
10. Постановление судебной коллегии по экономическим делам Верховного Суда Республики Беларусь [Электронный ресурс]: 2 февр. 2021 г., дело № 152ЭАП201 (39-18/2020/8/117А,118А,119А) // ілех: информац. правовая система / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2021.
11. Дубай, С. Отдельные вопросы рассмотрения экономическими судами дел, возникающих из налоговых правоотношений / С. Дубай // Судовы весн. – 2021. – № 2. – С. 52–56.
12. Постановление судебной коллегии по экономическим делам Верховного Суда Республики Беларусь [Электронный ресурс], 8 сент. 2021 г., дело № 157ЭАП2125 // ілех: информац. правовая система / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2021.
13. О стимулировании предпринимательской деятельности на территории средних, малых городских поселений, сельской местности: Декрет Президента Респ.

Беларусь, 7 мая 2012 г., № 6 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь – Минск, 2021.

14. Постановление апелляционной инстанции экономического суда Гомельской области [Электронный ресурс]: 8 июля 2021 г., дело № 153ЭАП2118/А // ilx: информ. правовая система / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2021.

15. О применении судами законодательства при рассмотрении экономических и гражданских дел, возникающих из налоговых правоотношений [Электронный ресурс]: Постановление Пленума Верховного Суда Респ. Беларусь, 19 дек. 2019 г., № 6 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь – Минск, 2021.

16. Дубай, С. Актуальные вопросы рассмотрения судами экономических и гражданских дел, связанных с применением налогового законодательства / С. Дубай // Судовы весн. – 2020. – № 1. – С. 18–27.

17. Мороз, В. П. О правовой природе корректировки налоговой базы и суммы налога / В. П. Мороз // Судовы весн. – 2020. – № 1. – С. 64–73.

18. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Саратов-Холод Плюс» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 54.1, пунктом 5 статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации, а также частью 2 статьи 2 Федерального закона от 18 июля 2017 года № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]: определение Конституционного Суда Рос. Федерации, 29 сент. 2020 г., № 2311-О // Законы, кодексы и нормативно-правовые акты Российской Федерации. – Режим доступа: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-konstitutsionnogo-suda-rf-ot-29092020-n-2311-o>. – Дата доступа: 03.09.2021.

19. Об изменении законов Республики Беларусь [Электронный ресурс]: проект Закона Респ. Беларусь. – Режим доступа: https://www.minfin.gov.by/upload/np/proekt/proekt_04102021.pdf. – Дата доступа: 03.09.2021.

20. О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: письмо Федер. налог. службы России, 10 марта 2021 г., № БВ-4-7/3060@ – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_352052. – Дата доступа: 03.09.2021.

21. О присоединении к Глобальному форуму по налоговой прозрачности и обмену информацией по налоговым вопросам и Инклюзивной группе по имплементации Плана действий по вопросу противодействия размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 12 окт. 2020 г., № 590 // ЭТАЛОН. Международные договоры / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.

22. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS [Electronic resource] // OECD. – Mode of access: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>. – Date of access: 12.09.2021.

23. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report [Electronic Resource] // OECD / G20: Base Erosion and Profit Shifting Project. – Mode of Access: www.oecd.org/tax/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report-9789264241695-en.htm. – Date of Access: 03.09.2021.

24. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market // Official Journal of the European Union. – 2016. – L 193/1. – July, 19. – P. 1–14.

25. Ключкина, В. Директива против уклонения от уплаты налогов: налогообложение иностранных контролируемых компаний [Электронный ресурс] / В. Ключкина. – Mode of access: ifinanses.lv/ru/statji/rukovodstvo/upravleniefinansami/direktivaprotivukloneniyaotuplatinalogovnalogooblozhenieinostrannickontroliruemikompanij/11969. – Date of access: 04.09.2021.

УДК 347.1

О ПРИНЦИПАХ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ БАНКОМ

Мандрик Анна Евгеньевна

соискатель кафедры финансового права и правового регулирования хозяйственной деятельности, юридический факультет, Белорусский государственный университет, пр. Независимости, 4, 220030 Минск, Республика Беларусь, annamatus@mail.ru

Аннотация. В последнее время цивилистами и практикующими юристами все чаще исследуются и обсуждаются проблемы корпоративного управления банком. При этом следует отметить, что в законодательстве имеются пробелы в правовом регулировании. Так, в законодательстве отсутствует норма-дефиниция, содержащая перечень принципов корпоративного управления банком. Автором в результате изучения доктринальных подходов перечней принципов корпоративного управления банком, которые предлагаются современными цивилистами, нормативных правовых актов, регулирующих банковскую деятельность, рекомендованы принципы корпоративного управления банком. Предложенные принципы корпоративного управления банком могут быть закреплены в качестве базовых принципов в законодательстве или позаимствованы для определения в локальных правовых актах банка.

Ключевые слова: акционерное общество, банк, корпоративное управление, органы управления, принципы корпоративного управления банка.

ON THE PRINCIPLES OF CORPORATE GOVERNANCE OF THE BANK

Anna E. Mandrik

Candidate of the Department of Financial Law and Legal Regulation of Economic Activity, Faculty of Law, Belarusian State University, 4 Nezavisimosti Ave., 220030 Minsk, Republic of Belarus, annamatus@mail.ru

Abstract. In recent years, the problems of corporate governance of the bank are increasingly being investigated and discussed by civil servants and practicing