

ДОГОВОРНОЙ PRINCIPAL PURPOSE TEST И ПРАВИЛО  
ДЕЛОВОЙ (ОСНОВНОЙ) ЦЕЛИ ДЛЯ ТРАНСГРАНИЧНЫХ  
ДОХОДОВ В РОССИЙСКОМ НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

А. В. Николаев

Юридический институт Сибирского федерального университета  
(г. Красноярск)

Поступила в редакцию 15 августа 2019 г.

**Аннотация:** четверть века российскому праву был известен, но оставался «мертвым» правилом, договорной *main purpose test*. Зато в активе правоприменения находится внутреннее антиуклонительное правило – принцип деловой цели, возрастающая роль которого в трансграничном налогообложении в 2018 г. была отмечена ФНС России. Но с имплементацией плана BEPS в российское международное налоговое право входит договорной *principal purpose test*, порождая вопросы о степени эквивалентности внутреннего и договорного правил, необходимости их различать и возможности переложения наработанной практики применения внутреннего правила на договорное.

**Ключевые слова:** MLI, *main purpose test*, *principal purpose test*, принцип деловой цели, внутреннее антиуклонительное правило, договорное антиуклонительное правило.

**Abstract:** for twenty-five years, the main purpose test has been present in Russia bilateral tax treaties, but has not been applied. In the case of disputes over the use of bilateral tax treaties, the tax administration applied an internal rule of business purpose. The Federal Tax Service of Russia in 2018 noted the growing role of this internal rule for international taxation. However, with the implementation of the BEPS plan, the treaty rule of the principal purpose test enters into Russian international tax law, and it begets questions. How similar are the Russian domestic rule and treaty rule? Is it possible to apply the practice of applying an Russian domestic rule to a treaty rule?

**Key words:** MLI, *main purpose test*, *principal purpose test*, business purpose rule, domestic anti-avoidance rule, treaty anti-avoidance rule.

Principal purpose test (PPT)<sup>1</sup> порожден судебной доктриной как внутреннее антиуклонительное правило примерно в одно время с правилом существо над формой (*substance over form rule*) и в том же самом правовом порядке США. Это была *business purpose doctrine* (доктрина деловой цели), впервые примененная Верховным Судом США в 1935 г. в деле *Gregory v. Helvering*, где суд постановил, что любая сделка, совершенная по налоговым мотивам, должна иметь деловую цель<sup>2</sup>. Доктрина подтверждена

<sup>1</sup> Если не оговорено иного, в настоящей работе эта аббревиатура подразумевает все антиуклонительные правила, хотя и отличающиеся по названию, но схожие по содержанию.

<sup>2</sup> *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935). URL: <http://cdn.loc.gov/service/ll/usrep/usrep293/usrep293465/usrep293465.pdf> (дата обращения: 12.04.2019).

многочисленными судебными прецедентами высшей судебной инстанции Соединенных Штатов и, как пишет Р. С. Фатхутдинов, судами США он применяется совместно с более широкой доктриной экономической сущности (*economic substance doctrine*), являясь ее частью<sup>3</sup>.

В других странах внутренний PPT появился позже. Например, британское правосудие лишь в 1981 г. в деле *W. T. Ramsay Ltd. v. IRC* признало возможным игнорировать юридическое значение каждой отдельной сделки, если их совокупность преследует единственную цель – уменьшить налоговую обязанность<sup>4</sup>. В том же году подход был поддержан в деле *IRC v. Burmah Oil Co. Ltd.*<sup>5</sup>, оба дела сформировали так называемый принцип Рамсея (*Ramsay principle*), расширенный в 1984 г. в деле *Furniss v. Dawson*, где суд указал: для налоговых целей не принимается во внимание сделка, не имеющая деловой цели и совершенная исключительно для налоговой выгоды<sup>6</sup>.

Российское внутреннее правило PPT также родилось как судебная доктрина. Е. В. Тимофеев полагает, что принцип *наличия деловой цели* сформулирован Конституционным Судом РФ в 2003 г.<sup>7</sup>, а также присутствует в п. 9 постановления Пленума ВАС РФ № 53<sup>8</sup> о том, что налоговая выгода не может рассматриваться как непосредственная и самостоятельная деловая цель сделки<sup>9</sup>. Б. Я. Брук выводит *доктрину деловой цели* из

<sup>3</sup> См.: Фатхутдинов Р. С. Доктрина деловой цели в налоговых отношениях // Закон. 2011. № 5. С. 39–40.

<sup>4</sup> *W. T. Ramsay Ltd v Inland Revenue Commissioners: Parliamentary Achieves*, HL/PO/JU/18/241, 12 Mar. 1981. URL: <https://www.casemine.com/judgement/uk/5a8ff8ca60d03e7f57ecd7b8> (дата обращения: 27.01.2019).

<sup>5</sup> *Inland Revenue Commissioners v Burmah Oil Co Ltd.*, [1982] STC 30, [1981] TR 535, 54 TC 200, ([1984] Conv 296). 5 Nov., 3 Dec. 1981. URL: <http://www.uniset.ca/other/cs4/54TC200.html> (дата обращения: 12.04.2019).

<sup>6</sup> *Furniss (Inspector of Taxes) v Dawson D.E.R.*, [1984] A.C. 474, or alternatively [1984] 2 W.L.R. 226. URL: <http://uniset.ca/other/cs4/1984AC474.html> (дата обращения: 12.04.2019).

<sup>7</sup> По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никитовой, Р. В. Рукавишниковой, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова : постановление Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2003. № 24. Ст. 2431. «Пусть буквально суд говорит об установлении ответственности ... базовый смысл этого вывода заключается ... в том, что осознанные действия налогоплательщика, обеспечивающие соответствие условиям получения налоговой выгоды, позволяют законно использовать эту налоговую выгоду» (Тимофеев Е. В. Налоговое право России – практическое и увлекательное. М., 2017. Полут. 1 : От основ к источникам и основным принципам. С. 287–288).

<sup>8</sup> Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

<sup>9</sup> Этот пункт «...обозначил и базовые подходы к оценке наличия ... (деловой цели) в действиях налогоплательщика: оценке подлежат обстоятельства, свидетельствующие о намерении налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной ... экономической деятельности» (Тимофеев Е. В. Указ. соч. С. 286).

п. 3 и 9 постановления Пленума ВАС РФ № 53, отвергающих для целей налогообложения действия налогоплательщика, которые обусловлены не разумностью экономических причин или целей делового характера, а исключительно намерениями уменьшить налоговые обязательства. По его мнению, доктрина деловой цели отчасти имеет общий источник с доктриной «приоритета существа над формой» и ее разновидностью – доктриной «движения по шагам», вытекающих из п. 3 и 7 постановления Пленума ВАС РФ № 53<sup>10</sup>.

Со временем в отдельных правопорядках РРТ получил законодательное оформление. Например, канадский закон о подоходном налоге 1985 г. допускает применение общего антиуклонительного правила (GAAR) и отказ в налоговой льготе при наличии трех обстоятельств, одно из которых звучит так: нельзя разумно считать, что сделка была совершена или организована в основном для добросовестных целей, помимо получения налоговой выгоды<sup>11</sup>. Российский законодатель, кодифицируя в 2017 г. GAAR, изложил в п. 2 ст. 54.1 НК РФ два условия, одновременное соблюдение которых дает налогоплательщику право на налоговую льготу. Одним из этих условий является *основная цель сделки*: основной целью совершения сделки (операции) не должна быть неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога.

Наряду с внутренним правилом, существует договорное условие, закрывающее доступ к преференциям соглашений об избежании двойного налогообложения (далее – СИДН), если их получение было единственной или преобладающей целью сделки. Тест основной цели или *main purpose test* характерен для СИДН, заключаемых Соединенным Королевством, примерами чему служат соглашения 1976 г. – с Ирландией; 1977 г. – Швейцарией; 1978 г. – Канадой; 2001 г. – США; 2003 г. – Австралией; 2006 г. – Японией; 2010 г. – ФРГ и Гонконгом; 2011 г. – КНР и т. д.<sup>12</sup> Условие, оспаривающее применение договорных льгот ввиду единственной или преобладающей цели сделки – получить выгоду по СИДН, обнаруживается в соглашениях и других государствах, например, В. А. Гидирим<sup>13</sup> упоминает СИДН Италии с Казахстаном 1994 г.<sup>14</sup>, Гонконга с Нидерландами и с Индонезией 2010 г.<sup>15</sup>

<sup>10</sup> См.: Брук Б. Я. Предотвращение неправомерного использования льгот, предусмотренных соглашениями (договорами, конвенциями) об избежании двойного налогообложения : настоящее и будущее // Закон. 2016. № 5. С. 122–136.

<sup>11</sup> S. 245 Income Tax Act (R.S.C., 1985, с. 1 (5th Supp.)). URL: <https://laws-lois.justice.gc.ca/eNg/acts/I-3.3/index.html> (дата обращения: 02.07.2019).

<sup>12</sup> URL: <https://www.gov.uk/government/collections/tax-treaties> (дата обращения: 02.07.2019).

<sup>13</sup> См.: Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения. М., 2016. URL: <https://www.litres.ru/vladimir-gidirim/osnovy-mezhdunarodnogo-korporativnogo-nalogooblozheniya/> (дата обращения: 01.12.2017).

<sup>14</sup> URL: <http://kgd.gov.kz/ru/content/konvencii-ob-izbezhanii-dvoynogo-nalogooblozheniya-i-predotvrashchenii-ukloneniya-ot> (дата обращения: 02.07.2019).

<sup>15</sup> URL: [https://www.elegislation.gov.hk/results?SEARCH\\_OPTION=K&keyword.SEARCH\\_FIELD=E&keyword.SEARCH\\_KEYWORD=Double%20Taxation%20](https://www.elegislation.gov.hk/results?SEARCH_OPTION=K&keyword.SEARCH_FIELD=E&keyword.SEARCH_KEYWORD=Double%20Taxation%20)

В российское международное налоговое право *main purpose test* попал благодаря британской практике заключения СИДН, вместе с российско-британским соглашением 1994 г. (п. 6 ст. 11 и п. 5 ст. 12). И это не единственный пример, последнее по времени СИДН, содержащее *test*, заключено в 2016 г. с САР Гонконг КНР (см. п. 7 ст. 10, п. 8 ст. 11 и п. 7 ст. 12 соглашения). Но и сегодня, четверть века спустя от появления в отечественном правовом порядке, договорной *main purpose test* остается для отечественной судебной практики «мертвым» правилом.

Все должно измениться с имплементацией Россией плана BEPS<sup>16</sup>, одним из этапов чего было подписание в 2017 г. конвенции, известной под аббревиатурой MLI<sup>17</sup>. Ратифицируя ее в 2019 г.<sup>18</sup>, Россия оговорила для себя минимальный стандарт, предусмотренный итоговым отчетом по действию 6 плана BEPS<sup>19</sup>, в форме комбинации РРТ с упрощенным положением об ограничении льгот. MLI (п. 6 ст. 7) допускает применение упрощенного положения только в случае его акцепта всеми сторонами СИДН, однако такой вариант выбрало меньшинство подписантов. Большинство в той или иной форме акцептовало РРТ, поэтому чаще всего реализация СИДН будет сопровождаться договорным РРТ из п. 1 ст. 7 MLI<sup>20</sup>, который также включен в п. 9 ст. 29 Модельной конвенции ОЭСР

Relief%20and%20Prevention%20of%20Fiscal%20Evasion%20with%20respect%20to%20Taxes%20on%20Income (дата обращения: 02.07.2019).

<sup>16</sup> OECD (2013), Action Plan on base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> (дата обращения: 29.04.2018).

<sup>17</sup> Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, Done at Paris, the 24th day of November 2016. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (дата обращения: 29.04.2018).

<sup>18</sup> О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения : федер. закон от 1 мая 2019 г. № 79-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2019. № 18. Ст. 2203.

<sup>19</sup> OESD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6–2015 Final Report, OESD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. URL: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en> (дата обращения: 21.04.2018).

<sup>20</sup> «Независимо от любых положений налогового соглашения, на которое распространяется настоящая Конвенция, льгота в соответствии с налоговым соглашением, на которое распространяется настоящая Конвенция, не предоставляется в отношении вида дохода или капитала, если, принимая во внимание все соответствующие факты и обстоятельства, есть основания полагать, что получение такой льготы было одной из основных целей какой-либо структуры или сделки, которые прямо или косвенно привели к этой льготе, если только не было установлено, что предоставление такой льготы в этих обстоятельствах будет соответствовать целям и задачам соответствующих положений налогового соглашения, на которое распространяется настоящая Конвенция» (Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения : заключена в г. Париже 24.11.2016 : пер. с англ. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/643148-7> (дата обращения: 15.02.2019)).

в отношении налогов на доходы и капитал (далее – МК ОЭСР) редакции 2017 г.<sup>21</sup>

Значимость в борьбе со злоупотреблениями СИДН принципа деловой цели подчеркивалась ФНС России в письме от 28 апреля 2018 г. № СА-4-9/8285@: «...основным вопросом, который исследуется в спорах о применении норм международных соглашений, становится оценка деловой цели... Применение налоговых преференций признается неправомерным, когда совокупность сделок (операций) позволяет сделать вывод о том, что основной их целью было выведение дохода, полученного в России, из-под налогообложения...»<sup>22</sup>. Разъяснения даны до ратификации МЛІ (но после ее подписания Россией) и полностью опираются на примеры применения внутреннего антиуклонительного правила<sup>23</sup>. Однако после ратификации МЛІ отечественный правопорядок располагает: 1) внутренней судебной доктриной о правиле деловой цели (до тех пор, пока действуют соответствующие положения постановления Пленума ВАС РФ № 53); 2) законом, установленным внутренним правилом основной цели сделки из ст. 54.1 НК РФ и 3) договорным РРТ из п. 1 ст. 7 МЛІ и п. 9 ст. 29 МК ОЭСР 2017 г., ввиду чего закономерны вопросы: какова степень различия российского внутреннего правила и договорного? Должен ли отечественный правопорядок их различать и разграничивать? Насколько отечественная практика применения внутреннего правила приложима к договорному?

До ратификации МЛІ при наличии в отдельных СИДН с российским участием условия о *main purpose test* на все вопросы был один ответ. Термин «*main purpose test*» в СИДН определен не был, и к нему применялось правило толкования терминов ст. 3 МК ОЭСР и сходных с ней статей СИДН, выведившее нас на внутреннее правило деловой цели. Напротив, сегодня в МЛІ и МК ОЭСР договорной РРТ имеет автономное значение. В результате мы получили: унифицированные российское и договорное правила или омоним (правило деловой цели, РРТ), употребляя который мы должны учитывать контекст и различать, о внутреннем или договорном правиле ведется речь?

<sup>21</sup> «Несмотря на другие положения настоящей Конвенции, выгоды в соответствии с настоящей Конвенцией не предоставляются в отношении вида дохода или капитала, если с учетом всех сопутствующих фактов и обстоятельств разумно сделать вывод, что получение этой выгоды было одной из основных целей любого соглашения или сделки, которые прямо или косвенно привели к этой выгоде, если не только установлено, что предоставление этой выгоды в этих обстоятельствах будет соответствовать объекту и цели соответствующих положений настоящей Конвенции» (OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing. URL: [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en) (дата обращения: 16.02.2018)).

<sup>22</sup> О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника) : письмо ФНС России от 28 апреля 2018 г. № СА-4-9/8285@.

<sup>23</sup> Замечание справедливо и для обзора судебной практики, доведенного письмом ФНС России от 6 мая 2019 г. № СА-4-7/8448@.

Разобраться в этом поможет сравнение значения договорного и внутреннего российского правила.

РРТ как в МЛІ, так и в МК ОЭСР 2017 г. вырос от одного корня – минимального стандарта итогового отчета по действию 6 плана BEPS, и вполне обоснованно полагать, что Комментарий к п. 9 ст. 29 МК ОЭСР раскрывает значение договорного правила обоих международных документов. Комментарий видит цель РРТ в обеспечении применения СИДН в соответствии с целью их введения, т. е. для обеспечения выгод от добросовестного обмена товарами и услугами, а также движения капитала и лиц в отличие от схем, основная цель которых состоит в достижении более благоприятного налогового режима<sup>24</sup>.

Из определения РРТ в п. 1 ст. 7 МЛІ и п. 9 ст. 29 МК ОЭСР следует, что он относится не к субъективным намерениям или целям сторон трансграничных отношений, а к целям самой сделки или схемы. Но вряд ли транзакция со схемой способна иметь самостоятельные цели, независимые от целей лиц, их заключивших или совершивших, и применение РРТ учитывает цели и задачи всех, кто вовлечен в создание схемы или сделки или участвует в них<sup>25</sup>. Такие цели и задачи должны проявляться объективно, цель транзакции или схемы – вопрос факта, на который можно ответить, только рассмотрев все связанные обстоятельства в каждом конкретном случае<sup>26</sup>. И нельзя путать цель схемы или сделки с ее результатом: самого по себе факта, что схема или транзакция привели к договорной выгоде, недостаточно для вывода, что одной из целей было получение этой выгоды. Не следует легкомысленно презюмировать, что получение договорной выгоды было одной из основных целей схемы или сделки, как правило, просто рассмотрев последствия, нельзя сделать вывод о целях<sup>27</sup>.

Но если схема может быть разумно объяснена только договорной выгодой, то из этого обязательно следует, что одной из ее основных целей было получение выгоды<sup>28</sup>. В целом порог РРТ как антиуклонительного правила низок: он может применяться в случаях, когда хотя бы одна из основных целей схемы или сделки состояли в получении договорной выгоды, даже если имеют место другие основные цели для схемы или сделки<sup>29</sup>. Это иллюстрируется примером, базирующимся на канадском деле *MIL (Investments) S. A. v. The Queen*, и в отличие от итогов оригинального дела отмечается: в случае реализации лицом имущества после смены места жительства, когда одной из основных целей переезда было получение договорной выгоды, РРТ применим, несмотря на другие основные цели

<sup>24</sup> См.: Комментарий к ст. 29 МК ОЭСР (п. 174).

<sup>25</sup> См.: Там же (п. 178).

<sup>26</sup> См.: Там же.

<sup>27</sup> См.: Там же.

<sup>28</sup> См.: Там же.

<sup>29</sup> См.: Там же. (п. 180).

переезда, такие как содействие продаже имущества или реинвестирование вырученных от этого средств<sup>30</sup>.

Впрочем, затем авторы Комментария к п. 9 ст. 29 МК ОЭСР оговаривают: мотивированная налогами цель не будет основной, если, учтя все факты и обстоятельства, разумно сделать вывод, что получение выгоды не было принципиальным соображением и не могло оправдать создание схемы или заключение сделки, которые сами по себе или вместе с другими сделками привели к выгоде<sup>31</sup>. Если схема или сделка неразрывно связаны с основной коммерческой деятельностью, а их форма не определяется соображениями получения выгоды, маловероятно, что основной целью будет считаться получение этого преимущества. Приводимый при этом пример озадачивает: организация производства именно в той развивающейся стране, с которой заключено единственное СИДН, предусматривающее льготы для таких инвестиций, не будет схемой с основной целью, мотивированной налоговыми соображениями<sup>32</sup>. В буквальном прочтении это противоречит всему изложенному в п. 180 Комментария к ст. 29 и остается разве что принять трактовку Роберта Дж. Данона и Викрима Чанга, что п. 181 установил «неявное исключение»: РРТ не применим там, где ведется подлинная трансграничная экономическая деятельность, в обстоятельствах с реальной экономической сущностью (*economic substance*)<sup>33</sup>.

Действительно, учет *economic substance* можно увидеть в ряде примеров п. 182 Комментария к ст. 29. Описывая в примере «К» учреждение дочерней компании в государстве R, частично обусловленное обширной сетью СИДН этого государства, позволяющей создать схему более льготного обложения прибыли, пример, тем не менее, отказывает в применении РРТ, поскольку: 1) цель СИДН состоит в предоставлении льгот для поощрения трансграничных инвестиций; 2) другим мотивом выбора государства R был местный персонал, сведущий в практиках и правилах ведения бизнеса, квалифицированный и многоязычный; 3) местный персонал привлечен в дочерней компании к разнообразной деятельности

---

<sup>30</sup> См.: Там же. В оригинальном деле суд первой инстанции принял заверение налогоплательщика, что переезд в Люксембург в основном обуславливался деловыми причинами, несмотря на существенную налоговую выгоду. При рассмотрении апелляции налогоплательщик признался в первоочередном значении для него налогового мотива, но суд оставил в силе решение первой инстанции на том основании, что фискальный орган не смог доказать, что схема была злоупотреблением СИДН (см.: *MIL (Investments) S.A. v. The Queen*, 2006 TCC 460 (CanLII). URL: <https://www.canlii.org/en/ca/tcc/doc/2006/2006canlii29001/2006canlii29001.html> (дата обращения: 02.07.2019)).

<sup>31</sup> См.: Комментарий к ст. 29 МК ОЭСР (п. 181).

<sup>32</sup> См.: Там же (пример «С» в п. 182).

<sup>33</sup> См.: *Danon J. R. Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups // Bulletin for International Taxation*. 2018. Vol. 72, № 1. P. 47 ; *Chand V. The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: An In-Depth Analysis // INTERTAX*. 2018. Vol. 46, Issue 1. P. 23.

(казначейство, ведение бухгалтерского учета и отчетности) и составляет большинство в совете директоров; 4) инвестиции в дочернюю компанию в государстве R составляют только часть портфеля материнской компании. В примере «G» РРТ не применим, так как внутригрупповые услуги, оказываемые дочерней компанией, учрежденной в государстве R, представляют собой реальный бизнес, осуществляемый через собственный персонал в государстве R, силами которого компания выполняет существенные экономические функции, используя реальные активы и принимая на себя реальные риски. Тот же подход обнаружим в примерах «B» и «F» п. 187 Комментария к ст. 29, а в примерах применения РРТ для отказа в договорных выгодах не отыщем реальной экономической сущности (см. примеры «A» и «B» в п. 182 и пример «C» в п. 187 Комментария к ст. 29<sup>34</sup>).

Вернемся к низкому порогу применения РРТ. Для налогоплательщика это компенсируется распределением бремени доказывания. Из определения РРТ следует: он применяется, когда разумно сделать вывод, что одной из основных целей схемы или сделки было получение выгоды. Тем самым на фискальный орган возлагается бремя установить и доказать, что основной целью схемы или сделки было получение договорной выгоды. Требуя от фискального органа предоставления *разумного объяснения*, почему одной из основных целей схемы или транзакции было получение договорной выгоды<sup>35</sup>, РРТ требует от налогоплательщика лишь опровержения представленного фискальным органом объяснения, т. е. ясной и недвусмысленной демонстрации в контексте доказательств фискального органа, что основные цели не состояли в получении договорной выгоды.

Определение РРТ содержит также исключение из общего правила его применения: даже когда одной из основных целей будет получение договорной выгоды, РРТ не применяется, если предоставление такой выгоды в этих обстоятельствах соответствует объекту и цели применимых положений СИДН. То есть налогоплательщик сможет воспользоваться этим исключением если докажет, что объектом и целью примененного им положения СИДН является предоставление льгот, а обстоятельства реализации схемы или совершения сделки им соответствуют. Напротив, для применения РРТ фискальный орган не должен доказывать, что выгода, которую получит налогоплательщик, будет противоречить объекту и цели соответствующих положений СИДН.

Обратимся к российскому внутреннему правилу, сравним его значение в контексте трансграничных сделок с вышеизложенным.

Коль скоро авторы Комментариев к п. 9 ст. 29 МК ОЭСР примерами иллюстрировали значение договорного РРТ, то точно так же надлежит

<sup>34</sup> Пример «A» основан на деле 1994 г. *Royal Dutch Oil Company*, рассмотренном в Нидерландах, пример «B» основан на французском деле 2006 г. *Bank of Scotland* и пример «C» основан на деле 1971 г. *Aiken Industries, INC. (Successor by Merger to Mechanical Products, INC.) v. Commissioner of Internal Revenue*, рассмотренном в США.

<sup>35</sup> При этом не следует забывать оговорку из п. 179 Комментария к ст. 29 МК ОЭСР: «необходимо объективно рассмотреть различную интерпретацию событий».



расценивать примеры судебной практики, подобранные ФНС России и доведенные письмами от 28 апреля 2018 г. № СА-4-9/8285@ и от 6 мая 2019 г. № СА-4-7/8448@. Мы намерены толковать указанные подборки судебных решений как выражение позиции ФНС России относительно значения российского правила деловой (основной) цели в приложении к СИДН.

Сразу отметим: в отличие от РРТ для российского внутреннего правила цель СИДН или цели его положений не являются факторами, принимаемыми во внимание. Российское внутреннее правило служит не для обеспечения выгод от добросовестного обмена товарами и услугами, а также движения капитала и лиц, оно – исключительно инструмент пресечения выведения из-под налогообложения дохода, полученного в России.

Значение имеет субъективная цель, преследуемая налогоплательщиком. Пункт 9 постановления Пленума ВАС РФ № 53 прямо увязывает отказ в предоставлении налоговой выгоды с главной целью, преследуемой налогоплательщиком, с его намерением получить экономический эффект исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность. В ст. 54.1 НК РФ говорится об основной цели совершения сделки или операции, в разъяснениях ФНС России к этой статье изначально речь ведется о конкретных умышленных действиях налогоплательщика (в том числе его должностных лиц, учредителей), признаваемых злоупотреблением правами и целенаправленно создающих условия, направленные исключительно на получение налоговой выгоды, использование пониженных налоговых ставок, налоговых льгот или на освобождение от налогообложения, а также создающих схемы, направленные на неправомерное применение норм СИДН<sup>36</sup>.

Российское внутреннее правило является частью отечественного GAAR, именуемого «необоснованная налоговая выгода»<sup>37</sup>, другой составной частью которого является правило – существо над формой. В результате, как свидетельствует приводимая ФНС России судебная практика, российское правило деловой (основной) цели применяется там, где не только отсутствует упомянутая в п. 9 постановления Пленума ВАС РФ № 53 и в разъяснениях ФНС России к ст. 54.1 НК РФ реальная предпринимательская или иная экономическая деятельность (т. е. economic substance), но и где реальные отношения скрываются под слоем формальных, где искажаются сведения о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения, отражаемых в налоговом или бухгалтерском учете, в налоговой отчетности. Это ставит вопрос: либо к российскому правилу деловой (основной) цели примешивается отечественное правило – существо над формой, либо необходимо вести речь о повсеместном применении

<sup>36</sup> См.: Письма ФНС России от 16 августа 2017 г. № СА-4-7/16152@ и от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации».

<sup>37</sup> Мы имеем в виду GAAR как постановление Пленума ВАС РФ № 53, так и ст. 54.1 НК РФ.

GAAR – необоснованная налоговая выгода, а не правил деловой (основной) цели и существо над формой по отдельности<sup>38</sup>. В любом случае признаки, исследуемые в рамках применения к СИДН российского внутреннего правила, в немалой степени отличаются от исследуемых в случае договорного РРТ исходя из Комментариев к п. 9 ст. 29 МК ОЭСР 2017 г.

Исходя из приводимых ФНС России примеров судебной практики можно сказать, что примеры правомерных действий налогоплательщиков из Комментариев к п. 9 ст. 29 МК ОЭСР не пройдут проверки российским внутренним правилом, поскольку ключевые в этом случае для договорного РРТ критерии не используются отечественной практикой, приводимой ФНС России в качестве модельной. В свою очередь ФНС России не дает примеров, обосновывающих правоту налогоплательщика с точки зрения применения принципа деловой (основной) цели к отношениям, регулируемым СИДН.

Столь же существенным отличием российского внутреннего правила от договорного РРТ является возложение на налогоплательщика (налогового агента) бремени доказывания отсутствия главной (основной) цели – получить экономический эффект исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды (договорной льготы). В письме от 28 апреля 2018 г. № СА-4-9/8285@ ФНС России сформулировала это прямо: «...налогоплательщики должны обосновывать необходимость совершения сделок (операций) в определенной форме, вовлечение иностранных компаний в структуру бизнеса и сделок (операций), а также предоставлять доказательства разумности сделанного выбора и обоснованности предпринимательского риска».

При буквальном прочтении складывается картина, что в рамках отношений с трансграничным элементом для применения российского внутреннего правила достаточно (1) факта получения договорной выгоды в отношении выводимого из России дохода или налоговой выгоды по внутреннему законодательству российским налогоплательщиком, связанным с иностранным контрагентом, и (2) непредоставления налогоплательщиком (налоговым агентом) убедительного для налогового органа обоснования отсутствия намерения получить экономический эффект исключительно или преимущественно за счет договорной льготы (налоговой выгоды) посредством создания технической схемы или заключения сделки, необходимых для применения СИДН, в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность. В таком случае

<sup>38</sup> Даже полная формулировка положения письма ФНС России от 28 апреля 2018 г. № СА-4-9/8285@ звучит следующим образом: «Основным вопросом, который исследуется в спорах о применении норм международных соглашений, становится оценка деловой цели и правильной квалификации существа совершенных сделок (операций). Применение налоговых преференций признается неправомерным, когда совокупность сделок (операций) позволяет сделать вывод о том, что *основной их целью было выведение дохода*, полученного в России, из-под налогообложения и *формальное совершение операций* в целях использования преимуществ по международному соглашению» (выделено нами. – А. Н.)

российское правило деловой (основной) цели имеет более низкий порог, чем договорной РРТ, в том числе из-за возложения бремени доказывания на налогоплательщика либо налогового агента, применившего положение СИДН о договорной льготе, и отсутствия внимания к целям применимых положений СИДН.

Итак, на наш взгляд, значение договорного РРТ по нескольким важным параметрам имеет расхождения со значением российского внутреннего правила, каким оно сформировалось к настоящему времени исходя из позиции ФНС России к практике применения СИДН. В этом мы не уникальны, достаточно обратиться к сравнению договорного РРТ с канадским GAAR в работе Дэвида Г. Даффа<sup>39</sup>. Но какие последствия это может иметь в будущем для нас?

Оценивая в свое время итоги дела *Prévost Car Inc. v. The Queen*, Брайн Дж. Арнольд писал, что хотя канадский судья утверждал, что рассмотрел значение термина «бенефициарный собственник» с позиции законодательства стран резидентства всех вовлеченных сторон, решение он принимал исходя из определения этого термина по канадскому праву. И это не удивительно, заключил Бр. Дж. Арнольд, ведь национальные суды лучше всего знакомы с внутренним законодательством<sup>40</sup>. Допускаем, что и в нашем случае, говоря о договорном РРТ, представители ФНС России, судейского сообщества и правоведа скорее всего в реальности, не отдавая в том отчета, будут иметь в виду отечественное GAAR – необоснованная налоговая выгода, максимум – правило деловой (основной) цели. Попытаться избежать этого возможно. Необходимо ознакомиться со значением договорного РРТ согласно Комментариям к п. 9 ст. 29 МК ОЭСР 2017 г. и с учетом новых знаний критически взглянуть на воспроизводимую практику применения российского внутреннего правила к трансграничным отношениям, урегулированным СИДН.

---

<sup>39</sup> См.: *Duff G. D. Tax Treaty Abuse and the Principal Purpose Test – Part II // Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne. 2018. Vol. 66, № 4.*

<sup>40</sup> См.: *Arnold Br. J. The Concept of Beneficial Ownership under Canadian Tax Treaties, in: Beneficial Ownership: Recent Trends. Ed. by M. Lang, P. Pistone et al. IBFD, 2013. P. 42–43.*

*Юридический институт Сибирского  
федерального университета (г. Красно-  
ярск)*

*Николаев А. В., старший преподава-  
тель кафедры предпринимательского,  
конкурентного и финансового права  
E-mail: nikolaev\_aleksei@mail.ru*

*Law Institute of the Siberian Federal  
University (Krasnoyarsk)*

*Nikolaev A. V., Senior Lecturer of the  
Entrepreneurial, Antitrust and Financial  
Law Department*

*E-mail: nikolaev\_aleksei@mail.ru*