

Проблемы имплементации Многосторонней конвенции в части правил об основной цели сделки

Научный руководитель – Хаменушко Иван Владимирович

Соколова Светлана Геннадьевна

Аспирант

Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова, Юридический факультет, Москва, Россия

E-mail: sokolova.legal@gmail.com

7 июня 2017 года Россия подписала Многостороннюю конвенцию[1], основная цель которой заключается в имплементации минимального стандарта БЕПС. Минимальный стандарт содержит положение об основной цели сделки (Principle Purpose Test, PPT), которое обязательно для включения всеми государствами в качестве общей антиуклонительной нормы. В этой связи, в рамках данных тезисов будут рассмотрены основные проблемные вопросы имплементации PPT.

Согласно данному правилу льготы по соглашению об избежании двойного налогообложения (далее - Соглашение) не предоставляется, если «есть основания полагать, что получение такой льготы было *одной из основных целей* какого-либо соглашения или сделки»[2].

Многосторонняя конвенция предлагает достаточно широкий критерий для определения права лица на льготы по Соглашению, который предполагает возможность отказать налогоплательщику в льготах, если помимо бизнес-причин в совершении сделки в дополнение к ним были еще и налоговые причины. Данная формулировка была намеренно включена ОЭСР, так как позволяет налоговым органам эффективно бороться с уклонением от уплаты налогов.

В свою очередь, российской судебной практикой были разработаны национальные общие антиуклонительные правила в рамках доктрины деловой цели[3], которые в дальнейшем были систематизированы в статье 54.1 Налогового кодекса РФ, однако они содержат узкую формулировку - неуплата налогов должна быть основной целью совершения сделки. Данная формулировка соответствует принципу правовой определенности и гарантирует возможность защиты прав и интересов налогоплательщиков.

В отличие от России, зарубежная судебная практика содержит примеры дел, когда правила основной цели, разработанные в рамках ОЭСР, признавались нарушающими общие принципы права Европейского союза - принцип правовой определенности.[4] Отрицательное заключение правилам основной цели по схожим основаниям было рассмотрено и в Сенате США[5].

Несмотря на изложенную выше проблему, вряд ли можно ожидать от ОЭСР либерализации данного подхода. В связи с этим возникают вопросы: как определить какие цели сделки являются основными[6], и на ком лежит бремя доказывания. Технические разъяснения к Многосторонней конвенции не содержат ответы на данные вопросы[7]. В литературе отмечается, что для получения льгот налогоплательщик должен доказать субъективный критерий - отсутствие намерения заключить сделку с целью получения льгот. В свою очередь, для отказа в предоставлении льгот налоговый орган должен доказать объективный критерий - предоставление льгот, при существующих фактах и обстоятельствах, не будет соответствовать целям и задачам Соглашения[8].

Также возникает вопрос разрешения коллизии при применении правила основной цели, в случае, если существует специальная антиуклонительная норма. Можно ли применять

общую норму об основной цели сделки при наличии специальной, игнорируя правило приоритета специальных норм над общими (*lex specialis derogat generali*). Многосторонняя конвенция отвечает на данный вопрос положительно, указывая на возможность применения правил основной цели сделки «независимо от любых других положений Соглашения».[9] Однако данный подход не является единственным, М. Lang приводит в качестве примера судебную практику Германии, которая разрешая вопрос коллизии общей и специальной нормы немецкого налогового законодательства, отдала приоритет специальной норме, и, в целом, придерживается позиции, что при наличии специальной нормы, она должна быть применена, приводя в пример пункт 4 статьи 13 Модельной конвенции ОЭСР.[10] Схожие вопросы о конкуренции общей и специальной нормы возникают и в российской правоприменительной практике.[11]

Учитывая изложенное, можно сделать вывод о том, что правила основной цели сделки нарушают принцип правовой определенности и баланс правового регулирования в пользу публичных интересов.

[1] Распоряжение Правительства РФ от 20.05.2017 № 963-р «О подписании многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения» (далее - Многосторонняя конвенция). <http://static.government.ru/media/files/yR7GdPArLUOhdeoEAaEx6CA53wEc3nVw.pdf> (Дата обращения: 28.02.2018)

[2] Para.1 of art.7 of Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (Дата обращения: 28.02.2018)

[3] п.9 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды"

[4] Case C-282/12, Itecar - Automóveis de Aluguer Lda v Fazenda Pública, [2013] ECRI-0000

[5] Ex. Rept. 106-8 - Tax Convention with Italy. <https://www.congress.gov/congressional-report/106th-congress/executive-report/8/1> (Дата обращения: 08.10.2017)

[6] Верховный суд РФ в п.13 «Обзора практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов» (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 12.07.2017) указывает на преобладающую цель совершения сделок.

[7] Explanatory Statement to The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (Дата обращения: 28.02.2018)

[8] Lang M, BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties (2014) 74 Tax Notes Intl. 7

[9] Para.1 of art.7 of Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (Дата обращения: 28.02.2018)

[10] Federal Fiscal Court, Dec. 15, 1999, I R 29/97; Jan. 19, 2000, I R 94/97; Mar. 20, 2002, I R 63/99; May 31, 2005, I R 74/04. См.: Lang M, BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties (2014) 74 Tax Notes Intl. 7

[11] Определение Верховного суда РФ от 09.08.2017 N 305-ЭС17-9969 по делу N А40-251161/2015 /rus/event/request/78522/report/"http://kad.arbitr.ru/Kad/Card?number (Да-

та обращения: 08.10.2017)