

**Шафоростова Кристина Игоревна,**  
студентка ФГБОУ ВО «Волгоградский государственный универси-  
тет», г. Волгоград  
[k.shaforostova@list.ru](mailto:k.shaforostova@list.ru)



**Реализация шестого пункта плана BEPS:  
соотношение принципа деловой цели и теста основной цели**

**Аннотация.** В работе описывается развитие международной правовой базы по вопросу регулирования двойного налогообложения, а также анализируются последние нормативные акты в этой сфере. Автор акцентирует внимание на схожести таких механизмов, как тест основной цели в международном праве и принцип основной цели в национальном праве России. При этом в тексте статьи приводятся аргументы, которые свидетельствуют о принципиальной разнице данных понятий. В своих рассуждениях автор опирается не только на теоретические изыскания других исследователей, но и подробно изучает судебную практику. В качестве вывода выдвигается тезис о том, что тест основной цели является более жестким инструментом, который постепенно имплементируется в российскую национальную правовую систему.

**Ключевые слова:** международное налоговое право, тест основной цели, принцип деловой цели, злоупотребление налоговыми соглашениями, двойное налогообложение, необоснованная налоговая выгода.

**Раздел:** (03) философия; социология; политология; правоведение; науковедение.

Поскольку налоговые поступления являются одним из основных видов финансового обеспечения государства, то оно в лице финансовых органов, естественно, стремится получить все установленные платежи в полном объеме, а также минимизировать правонарушения в этой сфере. Однако решить все проблемы налогообложения усилиями только одного государства не представляется возможным, так как разница налогообложения в разных юрисдикциях позволяет создавать схемы уклонения от уплаты налогов, не доступные для вычисления органам только одной страны. И в этом случае только международно-правовое регулирование способно устранить существующие коллизии. Достаточно долго проблемы двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов решались на транснациональном уровне посредством заключения двусторонних соглашений между отдельными странами. Основой для таких договоров служила Модельная Конвенция ОЭСР 1977 г. [1] Данные акты действуют и сейчас. Однако на практике этим способом не удалось избежать основных трудностей. Поэтому важным шагом в рассматриваемом вопросе стало принятие в 2015 г. в рамках Организации экономического сотрудничества и развития окончательного плана BEPS – Base Erosion and Profit Shifting (Размывание налогооблагаемой базы и выведение прибыли из-под налогообложения) [2]. Данный план представляет собой ряд рекомендаций по имплементации основных его принципов в национальное право не только стран – участниц ОЭСР, но и других государств. Так, сейчас насчитывается более 100 стран, присоединившихся к проекту, в том числе Российская Федерация.

Еще одним ключевым событием, произошедшим совсем недавно, стало принятие нового международного акта в рамках ОЭСР – Многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям в целях противодействия BEPS (сокращенно – MLI) от 24 ноября 2016 г. [3] Смысл данного соглашения в том,

что присоединившимся государствам не придется вносить изменения в каждый из своих двусторонних договоров по проблемам налогообложения, поскольку новые принципы и правила будут автоматически применяться к обозначенным актам. Россия подписала Конвенцию 7 июня 2017 г.

Как в публицистических, так и в научных материалах все чаще стали появляться выводы о том, что принятие данных международных актов уже значительно повлияло на упорядочивание вопросов, связанных с налогообложением и в транснациональной сфере, и на уровне национального законодательства. Относительно России отмечается, что многие из предлагаемых ОЭСР мер применялись и ранее.

В связи с этим можно обратить внимание на Шестое мероприятие плана BEPS, которое обозначено как “Prevent treaty abuse” (предотвращение злоупотребления налоговыми соглашениями). В рамках этого действия предполагается искоренить такие ситуации, когда субъект получает налоговые преференции в ненадлежащих случаях, а также, пользуясь ситуацией двойного налогообложения, реализует возможность не уплачивать налоги ни в одном из государств. Для данных целей предлагается использовать различные механизмы ограничения налоговых льгот, а также учитывать так называемый Тест основной цели (Principal Purposes Test, PPT). Кроме того, PPT получил закрепление также и в последующей Многосторонней Конвенции ОЭСР. Так, из общего смысла Конвенции тест основной цели при определении допустимости применения налоговых преференций представляет собой следующее: если *основной* целью операции или сделки является минимизация налогов или уклонение от их уплаты, то такие действия не могут стать основанием для получения налоговой выгоды.

Данная концепция очень похожа на применяемый в российской судебной практике принцип деловой цели. Этот принцип не является изобретением отечественных правоведов: «Принцип Деловой цели применяется в налогообложении с начала XX века. Так, в США этот принцип был сформулирован в деле Gregory v. Helvering (1935 г.) Верховным судом. В этом деле налогоплательщик – физическое лицо продала акции компании после формально проведенной реорганизации. В результате налога по сделке не возникло, так как налогоплательщик воспользовалась льготами, связанными с реорганизацией. Юридически реорганизация была проведена законно. Но судебный орган, установив, что реорганизация была проведена без какой-либо деловой цели, переqualificировал эту сделку для целей налогообложения в продажу акций без учета реорганизации. Это привело к возникновению налога» [4].

В России же принцип деловой цели начал активно применяться в делах о налоговых спорах, после конструирования Высшим арбитражным судом доктрины обоснованной налоговой выгоды в Постановлении Пленума ВАС № 53 от 12 октября 2006 г. Согласно п. 3 и п. 4 Постановления налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности и, в частности, если для целей налогообложения учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера) [5]. Таким образом, если в совершаемой операции *отсутствует* коммерческое назначение и *единственной* ее целью является снижение налогового бремени, то такая операция признается недобросовестной и налоговый орган, как правило, может вынести решение о доначислении налогов и применении мер ответственности.

В качестве примера из российской правоприменительной практики можно привести решение Инспекции ФНС России по Дзержинскому району г. Ярославля № 12 от 30.07.2008 о привлечении к налоговой ответственности ОАО «Автобаза № 2». Налоговый орган установил, что несколько организаций (в том числе ОАО «Автобаза № 2»)

имеют одних и тех же руководителей, расположены по одному юридическому адресу, заключают между собой сделки, услуги по которым выполняют фактические работники привлекаемой организации, а также стоимость таких сделок значительно ниже их обычной рыночной стоимости. Иными словами, деятельность практически осуществлялась фиктивно. В результате налоговый орган определил следующее: «ОАО “Автобаза № 2” фактически осуществляло деятельность по грузовым перевозкам с использованием собственных автотранспортных средств, а заключение данных договоров позволило уменьшить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль на сумму расходов по договорам на перевозку грузов автомобильным транспортом, использовать налоговые вычеты по НДС и не уплачивать ЕСН за собственных работников. Инспекция полагает, что данные сделки не были направлены на получение дохода, их *единственной* целью являлось получение налоговой выгоды» [6].

В приведенном случае наглядно продемонстрировано использование доктрины деловой цели, выведенной из Постановления Пленума ВАС № 53, притом что на момент, когда рассматривалось данное дело (2008 г.), законодательно принцип деловой цели не был прямо закреплен в Налоговом кодексе РФ.

Однако даже из рассмотренного случая видно, что несмотря на идейную схожесть *теста основной цели*, который используется в международных актах по противодействию BEPS, и *принципа деловой цели*, применяемого в российских условиях, существует концептуальная разница этих теорий. Эта разница может заметно изменить ход рассматриваемого дела на практике. В связи с этим следует признать не совсем обоснованными высказывания о том, что данные правила абсолютно идентичны и их названия являются синонимами.

Сравнивая данные правила, резюмируем следующее:

- тест основной цели предполагает: для признания использования налоговых преференций необоснованными нужно доказать, что *основная* цель операции – уменьшение налогообложения;
- для использования же принципа деловой цели достаточно определить, что у операции *не было иных назначений*, кроме достижения налоговой выгоды, то есть оно *не содержало реальных экономических действий* и в целом является искусственной конструкцией.

Но если отследить тенденцию принятия судебных решений, то можно заметить, что из международного права тест основной цели начинает постепенно входить в правоприменительную практику национальных судов. Приведем примеры использования теста основной цели в качестве критерия.

1. Выдержка из Постановления от 11 мая 2011 г. по делу № А33-19245/2009: «Налоговый орган дополнительно начислил обществу 7 391 098 рублей 60 копеек единого социального налога, указывая, что заявителем получена необоснованная налоговая выгода в виде занижения налоговой базы по единому социальному налогу в связи с заключением обществом договоров аутсорсинга (аутстаффинга) с организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, с *основной целью* – *получения налоговой выгоды* в виде уменьшения расходов на уплату единого социального налога. Следовательно, судами сделан правильный вывод о том, что деятельность общества *квалифицируется как направленная на получение необоснованной налоговой выгоды* путем уменьшения размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы по единому социальному налогу и налогу на прибыль» [7]. Здесь явно прослеживается превалирующая идея о том, что критерием яв-

ляется не исключительная нацеленность на получение налоговой выгоды, а тот фактор, что заключение указанных сделок имело такую цель лишь в качестве одной из главных направленностей.

2. Выдержка из Решения от 6 июля 2011 г. по делу № А41-22792/2010: «Судом установлено, что, заключая договор поставки с ООО “Разгуляй-Зерно”, заявитель преследовал деловую цель: приобретение зерна для его переработки в муку и, соответственно, дальнейшую реализацию муки. При заключении данного договора поставки ООО “ОМА-Колос” не имело *основной цели – получить налоговую выгоду*» [8]. В этом случае точно так же упоминается, что получение налоговой выгоды могло бы быть основной целью, следовательно, помимо основной могут быть предусмотрены и другие цели, которые не принимались бы во внимание.

Естественно, что при использовании теста основной цели будет больше возможностей для признания налоговой выгоды необоснованной, поскольку достаточно лишь наличия одной из главных целей, не соответствующей коммерческой целесообразности. В этом вопросе легко заметить определенный фискальный крен.

Теперь вновь обратимся к самим международным соглашениям и транснациональным тенденциям по вопросам борьбы с BEPS. Безусловно, принятие Многосторонней Конвенции ОЭСР (MLI) окажет влияние на многие другие международные акты. В частности, применение на международном уровне такого инструмента, как тест основной цели, распространится на больший круг общественных отношений, связанных с налогообложением. Однако его применение в двусторонних международных соглашениях начало происходить задолго до принятия MLI. Например, в Соглашении между Правительством Российской Федерации и Правительством Объединенных Арабских Эмиратов от 07.12.2011 значится следующее положение в статье 7: «На резидента любого Договаривающегося государства не распространяются льготы, предоставляемые настоящим Соглашением, если компетентные органы Договаривающихся государств придут к выводу, что *основной или одной из основных целей* создания такого резидента было получение льгот, предоставляемых настоящим Соглашением, которые в ином случае не были бы предоставлены» [9]. Это и есть применение теста основной цели в чистом виде, использованное еще в 2011 г. При этом, конечно, можно отметить и непосредственное влияние плана BEPS на практику заключения договоров, поскольку в двустороннем Соглашении России и Гонконга от 2016 г. также содержится ряд положений о применении рассматриваемого правила, например, в п. 7 ст. 10: «Положения настоящей статьи не применяются, если *основной целью или одной из основных целей* любого лица, связанного с созданием или передачей акций или других прав, в отношении которых выплачиваются дивиденды, было *получение льгот* в соответствии с настоящей статьей путем такого создания или передачи» [10]. При этом текст данного международного договора содержит как минимум четыре такие оговорки. Это свидетельствует о том, что тест основной цели здесь используется уже не как случайная конструкция, а как специальный отлаженный механизм правового регулирования.

Таким образом, общая тенденция применения теста основной цели к вопросам налогообложения настолько сильна, что она объективно и естественно начинает укореняться не только в международной практике, но и в вопросах решения споров внутри государства. При этом, как мы уже рассмотрели, данная тенденция зародилась еще до разработки ОЭСР мероприятий и принятия актов по противодействию BEPS.

Здесь же нельзя упустить и то, что в 2017 г. Налоговый кодекс РФ претерпел изменения, пополнившись ст. 54.1, которая возвела доктрину необоснованной налоговой выгоды из правила судебной практики в законодательный нормативный императив. И в п. 1 ч. 2 данной статьи указано, что налогоплательщик вправе уменьшить



подлежащую уплате сумму налога по имевшим место сделкам, если одним из условий будет то, что *основной целью* совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и/или зачет (возврат) суммы налога [11]. И несмотря на то что многочисленные комментарии по поводу данной новеллы уже назвали ст. 54.1 закреплением принципа деловой цели, отметим, что все-таки вновь речь идет именно о тесте основной цели. Хотя столь категорично рассуждать тоже недопустимо, поскольку в любой момент ситуацию может переломить новое официальное толкование. Применение нормы в данном случае будет зависеть от ее интерпретации.

В завершение стоит отметить, что из существующих инструментов борьбы со злоупотреблениями налоговыми соглашениями тест основной цели не является безоговорочно лучшим решением. Для его применения выработано мало конкретных критериев, и суды имеют большую автономию в данном вопросе. И если во внутринациональной правоприменительной практике России отмечается некая трансформация принципа деловой цели в тест основной цели, то международное право еще может предусматривать альтернативу: возможно, применение такого более конкретного инструмента, как Ограничение налоговых льгот (Limitation-on-Benefits, LOB) по Конвенции MLI, будет более релевантным для государств.

### Ссылки на источники

1. OECD Model Tax Convention 1977. – URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>.
2. G20/OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting 2015. – URL: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.
3. MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING 2016. – URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.
4. Джаарбеков С. Деловая цель. – URL: <http://taxslov.ru/n132.htm>.
5. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. – 2006. – № 12.
6. Решение AC Ярославской области от 10 июля 2009 г. по делу № А82-15269/2008. – URL: <http://sudact.ru/arbitral/doc/kY4WLytfnYNK>.
7. Постановление ФАС ВСО от 11 мая 2011 г. по делу № А33-19245/2009. – URL: <http://sudact.ru/arbitral/doc/ox6VW2npNAXq>.
8. Решение AC Московской области от 6 июля 2011 г. по делу № А41-22792/2010. – URL: <http://sudact.ru/arbitral/doc/2OCbFqVz0Ub6>.
9. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Объединенных Арабских Эмиратов о налогообложении дохода от инвестиций Договаривающихся государств и их финансовых и инвестиционных учреждений (заключено в г. Абу-Даби 07.12.2011) // Бюллетень международных договоров. – 2014. – № 2.
10. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Специального административного района Гонконг Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Гонконге 18.01.2016) // Бюллетень международных договоров. – 2017. – № 2.
11. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 27.11.2017) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – 3 авг. – Ст. 3824.

---

**Kristina Shaforostova,**  
Student, Volgograd State University, Volgograd  
[k.shaforostova@list.ru](mailto:k.shaforostova@list.ru)

**Implementation of the sixth point of BEPS: comparison of business objective principle and main objective test**

**Abstract.** The paper describes the development of the international legal framework on the regulation of double taxation, and also analyzes the latest regulatory acts in this area. The author draws attention to the similarity of such mechanisms as the main objective test in international law and the main objective principle in the national law of Russia. At the same time, the text of the article contains arguments that indicate a fundamental difference in these concepts. In her arguments, the author relies not only on the theoretical works of other

researchers, but also studies in detail judicial practice. As a conclusion, the thesis is advanced that the main objective test is a tougher instrument that is gradually implemented in the Russian national legal system.

**Key words:** international tax law, main objective test, business objective principle, tax treaty abuse, double taxation, unreasonable tax benefit.

#### References

1. *OECD Model Tax Convention 1977*. Available at: <http://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf> (in English).
2. *G20/OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting 2015*. Available at: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (in English).
3. *MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING 2016*. Available at: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (in English).
4. Dzhaarbekov, S. *Delovaja cel'*. Available at: <http://taxslov.ru/n132.htm> (in Russian).
5. (2006). "Postanovlenie Plenuma Vysshego Arbitrazhnogo Suda ot 12 oktjabrja 2006 goda № 53 "Ob ocenke arbitrazhnymi sudami obosnovannosti polucheniya nalogoplatel'shnikov nalogovoj vygody", *Vestnik VAS RF*, № 12 (in Russian).
6. *Reshenie AS Jaroslavskoj oblasti ot 10 ijulja 2009 g. po delu № A82-15269/2008*. Available at: <http://sudact.ru/arbitral/doc/kY4WLytfnyNK/>
7. *Postanovlenie FAS VSO ot 11 maja 2011 g. po delu № A33-19245/2009*. Available at: <http://sudact.ru/arbitral/doc/ox6VW2npNAXq/> (in Russian).
8. *Reshenie AS Moskovskoj oblasti ot 6 ijulja 2011 g. po delu № A41-22792/2010*. Available at: <http://sudact.ru/arbitral/doc/2OCbFqVz0Ub6/> (in Russian).
9. (2014). "Soglasenie mezhdru Pravitel'stvom Rossijskoj Federacii i Pravitel'stvom Ob#edinennyh Arabskih Jemiratov o nalogooblozhenii dohoda ot investicij Dogovarivajushhihsja gosudarstv i ih finansovyh i investicionnyh uchrezhdenij (zakljucheno v g. Abu-Dabi 07.12.2011)", *Bjulleten' mezhdunarodnyh dogovorov*, № 2 (in Russian).
10. (2017). "Soglasenie mezhdru Pravitel'stvom Rossijskoj Federacii i Pravitel'stvom Special'nogo administrativnogo rajona Gokong Kitajskoj Narodnoj Respubliki ob izbezhanii dvojnogo nalogooblozhenija i preotvrashhenii ukloenija ot nalogooblozhenija v otnoshenii nalogov na dohody (zakljucheno v g. Gokonge 18.01.2016)", *Bjulleten' mezhdunarodnyh dogovorov*, № 2 (in Russian).
11. (1998). "Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii (chast' pervaja) ot 31.07.1998 № 146-FZ (red. ot 27.11.2017)", *Sobranie zakonodatel'stva RF*, 3 avg., st. 3824 (in Russian).

#### Рекомендовано к публикации:

Утёмовым В. В., кандидатом педагогических наук;  
 Горевым П. М., кандидатом педагогических наук,  
 главным редактором журнала «Концепт»



www.e-koncept.ru

Поступила в редакцию <i>Received</i>	19.03.18	Получена положительная рецензия <i>Received a positive review</i>	30.03.18
Принята к публикации <i>Accepted for publication</i>	30.03.18	Опубликована <i>Published</i>	30.04.18

Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0)

© Концепт, научно-методический электронный журнал, 2018

© Шафоростова К. И., 2018