СООТНОШЕНИЕ ПРОЕКТА BEPS И ПРАВА ЕС: ОГРАНИЧЕНИЕ ПРИМЕНЕНИЯ ПРЕИМУЩЕСТВ ПО НАЛОГОВОМУ ДОГОВОРУ

ЛЕОНОВА Ольга Александровна, аспирант кафедры европейского права Московского государственного института международных отношений (Университета) Министерства иностранных дел Российской Федерации

115054, Россия, г. Москва, ул. Дубининская, 57

E-mail: olympiada@mail.ru

Объектом данного исследования выступают правоотношения, складывающиеся в процессе применения международных налоговых соглашений. Предмет исследования — нормы международного и европейского права, а также нормы мягкого права, направленные на предотвращение недобросовестного использования преимуществ, предоставляемых налоговым соглашением. Рассматривается положение об ограничении преимуществ Модельной конвенции США, которое в рамках реализации программы BEPS, разработанной ОЭСР, предлагается включить во все международные договоры, в том числе заключаемые государствами — членами ЕС. Дан анализ модельного положения об ограничении применения преимуществ по налоговому договору на предмет его соответствия праву ЕС и практике Суда ЕС. Автор приходит к выводу, что некоторые критерии указанного модельного положения могут ограничивать свободу учреждения, гарантированную в учредительных договорах ЕС. В этом контексте перед имплементацией данного положения в налоговые соглашения членов ЕС необходимо определить, является ли такое ограничение оправданным в целях борьбы с налоговыми уклонениями и злоупотреблениями. Неоправданным ограничение свободы учреждения может быть в случае, если деятельность налогоплательщика не преследует в качестве главной цели получение налоговой выгоды, а, наоборот, деятельность является экономически обоснованной и имеет определенную деловую цель. Обосновывается, что при включении в тексты налоговых соглашений правила о главной цели государства — члены ЕС должны привести формулировку положения в соответствие с правом ЕС, для чего необходимо указать, что получение налоговой выгоды — именно главная цель. Также следует исключить из формулировки положения фразу «есть разумное основание полагать» для избежания ситуации нарушения принципа правовой определенности.

Ключевые слова: Организация экономического развития и сотрудничества, Европейский Союз, международный налоговый договор, ограничение преимуществ, модельная конвенция, размывание налоговой базы, квалифицированное лицо, договаривающееся государство, резидент, использование преимуществ договора, правило главной цели.

VALUE OF PROJECT BEPS AND EU LAW: LIMITATION OF THE USE OF TAX TREATY BENEFITS

O. A. LEONOVA, post-graduate student of the Moscow State Institute of International Relations (University) of the Ministry of Foreign Affairs of the Russian Federation

57, Dubinskaya st., Moscow, Russia, 115054

E-mail: olympiada@mail.ru

This article is devoted to legal relations arising from application of international tax treaties. The subject matter of this article is the norms of international and European Law and also soft law designed for preventing treaty abuse. The author considers Article 22 of the Model US Tax Convention. According to the current recommendations of OECD in the framework of BEPS Project regarding preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, this provision should be considered as legal base for including in the Model OECD Tax Convention. The author focuses on the issue whether the provision regarding limitation of treaty benefits is consistent with EU law and the established practice of the European Court of Justice. The methodological foundation of this article includes general and specific approaches of scientific knowledge. During preparation of this article the author used methods of legal, structural, comparative and linguistic analysis. Moreover, the author applied the technical method for analysis of texts and wordings of model international conventions and international tax treaties. The author analyzed the provision of the Model US Convention regarding limitation of treaty benefits, because it is expected to be included in all international treaties, including in treaties of EU member states in the framework of BEPS Project, elaborated by the OECD.

Keywords: OECD, EU, International Tax Treaty, limitation of benefits, Model Convention, Base erosion, qualified person, Contracting State, resident, treaty shopping, principal purpose test rule.

DOI: 10.12737/18188

Одним из ключевых вопросов соотношения международных налоговых договоров и европейского права является вопрос об ограничении применения преимуществ, предоставляемых налоговым соглашением. В настоящей статье рассмотрены положения, касающиеся ограничений применения льгот, которые уже предусмотрены в

международных договорах, и положения, которые предлагается включить в них в соответствии с проектом BEPS¹. Термины «соглашение», «договор», «конвенция» имеют тождественное значение.

¹ BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) — план действий Организации экономического сотрудничества и развития

На гармонизацию национальных правовых систем государств-членов влияют не только право Европейского Союза (далее — ЕС), но и деятельность международных организаций, таких как ОЭСР, разрабатывающих международные стандарты. Несмотря на то что стандарты, которые разрабатывает ОЭСР, носят рекомендательный характер, большинство развитых государств реализуют их. Более того, стоит отметить, что включение таких стандартов в международные договоры и в национальное законодательство придает им обязательную юридическую силу.

В комментариях к Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал (Model Tax Convention on Income and on Capital) для уполномоченных органов государств предусмотрена возможность для отказа в предоставлении преимуществ на основании принципа приоритета существа над формой (substance over form principle).

Не предоставлять преимущества, предусмотренные налоговым соглашением, лицу — резиденту договаривающегося государства, получающему доход от резидента другого договаривающегося государства, разрешается, если данное лицо не является фактическим получателем дохода.

В данном случае речь идет о так называемой транзитной компании, которая получает доход не для себя. Такая компания не имеет права определять экономическую судьбу полученного дохода, она обязана следовать инструкциям фактического получателя дохода и перечислять ему денежные средства². Такой кондуитной компании преимущества по налоговой конвенции не предоставляются³.

Таким образом, в соответствии с общепринятыми принципами применения международных налоговых договоров для получения льгот по соглашению лицо должно быть фактическим получателем дохода, т. е. получатель дохода должен определять его экономическую судьбу. Получатель не должен быть транзитным элементом, кондуитной компанией в цепочке передвижения денежных средств.

Сама Модельная конвенция не содержит положений о противодействии злоупотреблениям положениями налогового договора. В отличие от Модельной конвенции ОЭСР ст. 22 Модельной конвенции США предусматривает статью «Ограничение преимуществ» (Limitation on Benefits) (United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006).

Так, все соглашения, которые заключают США в последнее время, содержат такое положение. В согла-

шениях членов ЕС с США есть положение об ограничении льгот (Мальта, Швеция и др.)⁴.

Несмотря на отсутствие прямой статьи об ограничении преимуществ в Модельной конвенции ОЭСР, некоторые государства включали такие положения в свои договоры. Так, например, у Кипра — члена ЕС в Соглашении с Россией есть такое положение (Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр от 5 декабря 1998 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал»).

В соответствии со ст. 29 «Ограничение льгот» данного Соглашения, которая введена Протоколом от 7 октября 2010 г., резидент договаривающегося государства не будет иметь права на какое-либо снижение или освобождение от налогов, предусмотренные настоящим Соглашением в отношении доходов, полученных из другого договаривающегося государства, если в результате консультаций между компетентными органами обоих договаривающихся государств установлено, что главной целью или одной из главных целей создания или существования такого резидента было получение льгот в соответствии с Соглашением, которые в противном случае были бы ему недоступны.

Такая формулировка является довольно распространенной и встречается в других соглашениях. Однако в статье Соглашения между Кипром и Россией есть уточнение: положения об ограничении льгот применяются только к компаниям, которые не зарегистрированы в договаривающемся государстве, но претендуют на льготы, предоставляемые этим Соглашением. Данная формулировка по сути делает ограничение льгот нежизнеспособным и неэффективным.

В результате в Соглашении есть положение, но оно не работает, поскольку, если компания зарегистрирована на Кипре или в России, что является наиболее типичным случаем признания такой компании резидентом в договаривающемся государстве, положение об ограничении льгот не применяется, даже если главной целью создания такой компании было получение льгот, предусмотренных по договору.

Именно потому, что положения об ограничении применения льгот по соглашениям применяются неэффективно или вовсе отсутствуют в соглашениях, на глобальном уровне возникла необходимость разрешения данной проблемы и выработки единых подходов.

В Плане действий по BEPS ОЭСР предложила включить в Модельную конвенцию положение об ограничении применения преимуществ по договору (OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 2013). В последующем был принят документ, содержащий более детальный анализ проблематики и рекомендации ОЭСР (OECD (2014), Preventing the Granting of Treaty Benefits in

(ОЭСР) по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения.

² См.: *Bundgaard J., Winther-Sorensen N.* Beneficial Ownership in International Financing Structures // *Tax Notes Int'l*. 2008. Vol. 50. No. 7. P. 591.

³ См.: *Baker P.* Beneficial Ownership: After Indofood // *GITC Review*. 2007. Vol. VI. No. 1. P. 17.

⁴ См.: *Hansson L.* The Compatibility of Limitation on Benefits Provisions in Tax Treaties with EC Law // *EC Tax Law*. 2006. P. 8.

Inappropriate Circumstances, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project) (далее — План действий).

В Плане действий ОЭСР обозначила, что злоупотребление положениями договоров (treaty abuse) и недобросовестное использование преимуществ по договору (treaty shopping) являются одними из основных источников размывания налоговой базы и перемещения прибыли.

Под недобросовестным использованием преимуществ по договору (treaty shopping) понимается регистрация и использование лицами — резидентами третьих стран компаний, созданных в юрисдикциях, имеющих налоговые соглашения с благоприятным режимом, исключительно с целью получения преимуществ, предусмотренных в договоре.

Если резидент третьего государства создает компанию в другой юрисдикции не с целью получения преимуществ по договору, то такая деятельность не попадает в сферу недобросовестного использования преимуществ по договору.

ОЭСР обозначила три задачи в этой области: 1) разработать положение Модельной конвенции и выработать рекомендации государствам относительно правил непредоставления преимуществ по договору при ненадлежащих обстоятельствах (inappropriate circumstances); 2) закрепить в самих договорах, что налоговые соглашения созданы не для того, чтобы возникало двойное неналогообложение; 3) составить для государств список аспектов налоговой политики, которые нужно рассмотреть перед заключением договора с другой страной (в данной статье не рассматривается).

В целях реализации первой задачи ОЭСР предлагает включать в международные договоры положения об избежании злоупотребления положениями договора. Сами формулировки являются модельными. Государства, которые будут следовать рекомендациям, должны адаптировать положения, чтобы не нарушать свои обязательства. Члены ЕС, например, при включении таких положений должны обращать внимание на соответствие положений статьи европейскому праву.

При выработке рекомендаций об ограничении предоставления льгот в ненадлежащих ситуациях необходимо проводить различие между первой ситуацией, когда лицо пытается обойти ограничения, предусмотренные самим договором, и второй ситуацией, при которой лицо пытается обойти положения внутреннего законодательства, используя преимущества, предусмотренные в договоре.

В первой ситуации положения, направленные против злоупотреблений положениями договоров, должны быть включены в сам договор. Для того чтобы справиться со второй ситуацией, одних мер на уровне договора недостаточно, государства должны разрабатывать внутренние правила об ограничении злоупотреблений. Необходимо обеспечить, чтобы не бы-

ло коллизий между национальными положениями и положениями договора.

В целях реализации второй задачи ОЭСР предлагает включить в преамбулу положение о том, что государства, вступая в договор, преследуют основную цель — избежание двойного налогообложения, при этом они намерены избегать возможностей для создания двойного неналогообложения или пониженного налогообложения посредством налоговых уклонений и злоупотреблений при помощи использования налогового соглашения.

Критерии, выполнение которых требуется для признания лица квалифицированным. В соответствии с формулировкой ст. 22 Модельной конвенции США, которую ОЭСР предлагает брать за основу, лицо для того, чтобы пользоваться преимуществами договора, должно быть резидентом одного из договаривающихся государств, а также должно являться квалифицированным лицом (qualified person).

Квалифицированными лицами являются: 1) физические лица — резиденты; 2) само договаривающееся государство, государственные образования, муниципальные образования; 3) компании при выполнении условий, описанных ниже.

Компания считается квалифицированным лицом, если:

1) ее обыкновенные акции (и акции любого класса) обычно торгуются на признанных биржах (recognized stock exchanges). Дополнительно должно выполняться хотя бы одно из следующих условий:

а) ее обыкновенные акции торгуются на признанных биржах договаривающегося государства, в котором лицо является резидентом, причем акции должны представлять большинство голосов (voting power) и капитала компании (value of the company) или

б) основное место управления и контроля компании (company's primary place of management and control) находится в договаривающемся государстве, где компания является резидентом. Причем считается, что место управления и контроля находится в государстве, где она является резидентом, только если исполнительные органы и лица, занимающие руководящие должности, осуществляют свои ежедневные обязанности по принятию стратегических решений для компании, включая ее прямые и косвенные дочерние компании, в этом государстве в большей степени, чем в любых других государствах, а помощники, ассистенты лиц, занимающих руководящие должности, осуществляют свои ежедневные обязанности по подготовке принимаемых решений в большей степени в этом государстве, чем в любом другом.

То есть, например, заключено соглашение между Германией и Францией. Для того чтобы воспользоваться преимуществами по договору, французская компания, резидентная во Франции, должна выполнить два условия: либо ее акции должны котироваться на любой признанной бирже и место контро-

ля должно находиться во Франции, либо ее акции должны котируются на признанной бирже, причем биржа должна находиться во Франции;

2) 50% голосов и капитала компании принадлежит напрямую или косвенно пяти или меньшему количеству компаний, уполномоченных на получение преимуществ, которые соответствуют требованиям, описанным выше (подп. «а» и «б» п. 1), при условии, что в случае косвенного участия каждый промежуточный собственник должен быть резидентом одной из договаривающихся стран.

Например, заключено соглашение между Германией и Бельгией для того, чтобы воспользоваться преимуществами по договору. Немецкая компания, чьи акции не котируются на бирже, должна выполнить определенные условия. 50% ее акций должны принадлежать напрямую пяти или меньшему количеству немецких компаний-резидентов, акции которых котируются на признанной бирже, и либо она должна находиться в Германии, либо место управления должно находиться в Германии. Если 50% акций немецкой компании принадлежит немецкой компании не напрямую, а через промежуточного собственника, то промежуточный собственник должен быть резидентом либо Германии, либо Бельгии.

Помимо вышеприведенных условий в статье содержится положение, согласно которому лицо, иное, чем физическое лицо, например компания, является квалифицированным лицом, если:

50% ее акций (долей) напрямую или косвенно принадлежат квалифицированным лицам, причем при косвенном владении промежуточный собственник должен быть резидентом одного из договаривающихся государств. Для выполнения данного условия квалифицированные лица должны владеть 50% долей на протяжении не менее половины дней в налоговом году;

менее 50% общего дохода лица за налоговый год, как это определено государством резидентства лица, оплачено или начислено прямо или косвенно лицам, которые не являются резидентами договаривающихся государств, уполномоченным на получение преимуществ по договору (не являются квалифицированными лицами) в форме платежей, которые принимаются к вычету для целей исчисления налогов, входящих в сферу Конвенции в государстве резидентства лица (но не включает платежи, совершенные на основе принципа «вытянутой руки», совершаемые в ходе обычной коммерческой деятельности за услуги или товары).

В данном положении под квалифицированными лицами понимают: а) физических лиц; б) государственные образования; в) компании, которые удовлетворяют только критерию 1, описанному выше, а именно, что акции компании должны котируются на бирже, находящейся в одном из договаривающихся государств, или акции компании должны котиро-

ваться на признанной бирже, но при этом основное место управления и контроля должно находиться в стране резидентства компании. К остальным квалифицированным лицам это положение не применяется.

Для наглядности приведем пример. Заключено соглашение между Германией и Италией. Немецкая компания, 50% акций которой принадлежат физическому лицу — резиденту Германии, являющемуся квалифицированным лицом, имеет право получать льготы по соглашению, если, например, офшорной компании (нерезидент договаривающегося государства, неквалифицированное лицо) выплачивается менее 50% дохода в форме процентов.

Условия применения льгот по соглашению для неквалифицированных лиц. Если лицо не удовлетворяет критериям квалифицированного лица, это не означает, что оно не может воспользоваться преимуществами договора. К такому лицу применяются другие правила.

Первое правило: если лицо не удовлетворяет критериям квалифицированного лица, оно может претендовать на получение преимуществ по договору, если лицо, являющееся резидентом, вовлечено в активную деятельность по торговле или ведению бизнеса (active conduct of a trade or business) в государстве своего резидентства (только не деятельность по созданию и управлению инвестициями за счет резидента, за исключением случаев, когда данная деятельность является банковской, страховой или деятельностью в области ценных бумаг, осуществляемой банком, страховой компанией или зарегистрированным брокером), а доход извлекается с территории другого договаривающегося государства, которое связано с активной деятельностью.

Например, заключено соглашение между Германией и Бельгией. Российский гражданин — резидент России создает компанию в Германии, она резидентна в Германии, но не является квалифицированным лицом, поскольку 50% ее акций владеет неквалифицированное лицо (физическое лицо — резидент России).

Если такая немецкая компания будет осуществлять реальную экономическую деятельность на территории Германии и извлекать доход от этой деятельности из Бельгии, то к такой компании будут применяться льготы по соглашению. Например, бельгийская компания владеет 30% в капитале этой немецкой компании, соответственно при выплате дивидендов бельгийской компанией немецкой компании будет применяться пониженная ставка налога у источника.

Если такая компания будет заниматься исключительно инвестиционной деятельностью, управлением своими активами, получением пассивного дохода, например, размещением денежных средств в банке Бельгии на депозите, то к такой компании льготы по соглашению не применяются. Соответственно налог у источника при выплате процентов будет применяться по стандартной ставке, а не пониженной.

В нашем примере, рассмотревшем заключение соглашения между Германией и Бельгией, если немецкой компанией владеет гражданин России — резидент России (третьего государства), то проблемы с соответствием праву ЕС не возникает. Но если немецкой компанией владеет физическое лицо — резидент другого государства — члена ЕС (не Бельгии и Германии), то возникает проблема несоответствия данного положения праву ЕС. В академической литературе встречается мнение, что данное положение об ограничении применения льгот по соглашению не соответствует праву ЕС⁵.

Полагаем, что данное положение, в соответствии с которым если компания — резидент одного государства создается физическим лицом — резидентом другого государства — члена ЕС и не занимается активной экономической деятельностью, то данной компании не должны предоставляться льготы по соглашению государства резидентства компании и третьего государства, может не соответствовать праву ЕС.

Дело в том, что данное положение может ограничивать свободу учреждения внутри ЕС, поскольку любой гражданин ЕС, являющийся резидентом любого государства ЕС, может создавать на территории других государств компании и вести деятельность. Однако нужно определить, является ли данное ограничение оправданным или не является.

С одной стороны, оно может быть оправдано тем, что, поскольку деятельность не активная, а инвестиционная, создание компании обусловлено исключительно желанием воспользоваться преимуществами по налоговому договору государства, в котором зарегистрирована компания, и государством, откуда получается доход. Данная ситуация четко описывает недобросовестное использование преимуществ по соглашению (*treaty shopping*), против чего государства на глобальном уровне и собираются бороться. Соответственно данное ограничение свободы учреждения может быть оправдано на основании борьбы с налоговыми уклонениями и злоупотреблениями.

С другой стороны, такое поведение физического лица может быть экономически обоснованным и иметь определенную деловую цель. Возможно, по каким-то экономически обоснованным причинам ведение инвестиционной деятельности посредством создания компании в другой стране может быть наиболее привлекательно.

Таким образом, при выяснении, является ли данное положение несправедливо ограничивающим свободу учреждения, нужно учитывать все факторы. Соответственно государствам-членам, перед тем как менять свои налоговые соглашения в соответствии с рекомендациями ОЭСР, следует удостовериться, не бу-

дет ли это нарушать их обязательства, вытекающие из членства в ЕС. Согласно сложившейся судебной практике международные налоговые соглашения государств-членов между собой должны соответствовать праву ЕС⁶. В практике Суда ЕС было установлено, что налоговые соглашения государств — членов ЕС с третьими странами также должны соответствовать праву ЕС⁷.

На данный момент Суд ЕС не рассматривал дела, связанные с применением положения об ограничении льгот по соглашению, поскольку такие положения еще не включены в налоговые соглашения государств — членов ЕС между собой.

Второе правило, касающееся неквалифицированного лица: если резидент одного договаривающегося государства извлекает доход от торговой деятельности или коммерческой деятельности, которую он осуществляет на территории другого договаривающегося государства, то, чтобы соответствовать следующему критерию: резидент осуществляет активную деятельность на территории государства своего резидентства, деятельность на территории государства своего резидентства должна быть существенной (*substantial*) в отношении деятельности, осуществляемой резидентом на территории другого договаривающегося государства.

Для определения, является ли деятельность существенной, принимаются во внимание все факты и обстоятельства. Например, заключено соглашение между Германией и Францией. Немецкая компания на территории Франции производит и продает сложное техническое оборудование и получает доход из Франции, а на территории Германии немецкая компания, например, реализует ежедневные печатные издания в газетном киоске.

Скорее всего, при такой ситуации немецкая компания, получающая доход из Франции, не сможет воспользоваться преимуществами по соглашению, поскольку деятельность по продаже газет, скорее всего, будет признана несущественной по отношению к деятельности по производству и продаже оборудования.

Таким образом, как видно из приведенного анализа положений, которые предлагается включать в международные налоговые договоры для того, чтобы предотвращать недобросовестное применение преимуществ по договору, они носят всеобъемлющий характер.

Помимо того что налогоплательщик, чтобы воспользоваться налоговыми преференциями, должен быть резидентом, к нему предъявляются дополни-

⁶ Case C-265/04, *Margaretha Bouanich v. Skatteverket*, 19 Jan. 2006. Case C-293/06, *Deutsche Shell GmbH v. Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg*, 28 Febr. 2008.

⁷ Case C-307/97 *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland v. Finanzamt Aachen-Innenstadt*, 21 Sept. 1999.

⁵ См.: *Kemmeren C. C.M. Where is EU Law in the OECD BEPS Discussion? // EC Tax Review. 2014. No. 4.*

тельные требования — он должен быть квалифицированным лицом. Условия, при которых лицо считается квалифицированным, были подробно рассмотрены выше. Если лицо не является квалифицированным, то к нему предъявляются требования, которые также были проанализированы выше.

Положения, которые существовали ранее: требование о том, чтобы получателем дохода был фактический получатель дохода, остаются. Новые положения лишь дополняют положения, направленные на борьбу с налоговыми уклонениями.

Правило главной цели. Как было отмечено выше, в соответствии с проектом BEPS в налоговый договор предлагается включить положения о противодействии злоупотреблениям (*specific anti-abuse rule*). Данное положение основывается на статье «Ограничение преимуществ» (*limitation on benefits*), включенной в американские договоры. Дополнительно к этому ОЭСР предлагает включить более общее правило, направленное против злоупотреблений. Суть этого правила сводится к следующему: если главной целью сделки или структуры является получение преимуществ, то преимущества не предоставляются (*the principal purpose test, PPT rule*).

Таким образом, помимо того что по предложению ОЭСР государства должны включить в свои соглашения дополнительные требования к налогоплательщикам, чтобы ограничивать недобросовестное использование преимуществ по договору, им предлагается включать в текст своих налоговых соглашений более общее правило главной цели.

Правило главной цели (*PPT rule*) включает принципы, содержащиеся в комментариях к ст. 1 Модельной конвенции. В соответствии с этим правилом преимущества по Конвенции не предоставляются, если после анализа всей совокупности фактов и обстоятельств есть разумное основание полагать, что получение преимуществ по договору было одной из главных целей сделки или структуры, за исключением случаев, когда предоставление преимуществ соответствует цели самой Конвенции и цели отдельных ее положений.

В Модельной конвенции США такое правило также закреплено. В соответствии с ним, если лицо не является квалифицированным лицом или не удовлетворяет дополнительным критериям, ему могут быть предоставлены льготы по соглашению, если будет установлено, что создание и поддержание такого лица и проведение деятельности таким лицом не преследуют в качестве основной цели получение налоговых льгот по соглашению.

С точки зрения права ЕС относительно данного правила нужно рассмотреть два аспекта.

Первый аспект: формулировка правила, содержащая фразу «есть разумное основание полагать» (*it is reasonable to conclude*), может создавать большую степень неопределенности (*uncertainty*) для налогоплательщиков, что неприемлемо для европейского права.

Во-первых, такая формулировка дает широкие полномочия налоговым органам, они получают дискреционные полномочия (*discretionary powers*) и могут решать данный вопрос на свое усмотрение. Суд ЕС в решении по делу *Biehl* указал, что это недопустимо⁸.

Во-вторых, предлагаемая формулировка создает правило, которое может быть по-разному истолковано и по-разному применено. В соответствии со сложившейся судебной практикой правила сами по себе должны быть достаточно ясными и понятными (*sufficiently clear*), четкими (*precise*) и предсказуемыми (*predictable*).

Так, рассматривая дело *Itelca*, Суд ЕС пришел к выводу, что термин «специальные отношения» в португальском Законе о корпоративном налоге нарушает общий принцип правовой определенности (*principle of legal certainty*)⁹.

Правила, которые создают неблагоприятные последствия для физических лиц и компаний, должны быть четкими, предсказуемыми, понятными и должны отвечать критерию правовой определенности. Если правила не соответствуют таким критериям, то они не могут рассматриваться пропорциональными той цели, которую преследуют.

В случае с ограничением применения льгот правила также создают негативные последствия для налогоплательщика, потому что ему могут отказать в предоставлении налоговых льгот. Таким образом, у налогоплательщика изначально нет четкого представления, что государство посчитает разумным основанием. На данный момент Суд ЕС не рассматривал такое положение, поскольку государства еще не имплементировали такое положение в свои соглашения. Но исходя из сложившейся судебной практики, при возникновении спора Суд ЕС может прийти к выводу, что положение не отвечает критерию правовой определенности.

Таким образом, включая данное положение в международный налоговый договор, государства — члены ЕС должны учитывать требования права ЕС. Возможно, необходимо уточнить формулировку, сделать ее более предсказуемой для того, чтобы у налогоплательщиков не возникало проблем.

Второй аспект — словосочетание «одна из главных целей» (*one of principal purposes*).

Как объясняется в вышеупомянутом Проекте, словосочетание «одна из главных целей» означает, что получение налоговых льгот по соглашению не должно быть единственной (*sole*) или доминантной клю-

⁸ Case C-175/88, *Klaus Biehl, of Aachen (Federal Republic of Germany) v. Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg* (Tax Department of the Grand Duchy of Luxembourg), 8 May 1990.

⁹ Case C-282/12, *Itelcar — Automóveis de Aluguer Lda v. Fazenda Pública*, 3 October 2013.

чевой (dominant) целью сделки или схемы. Исходя из формулировки, получается, что для непредоставления льгот достаточно, чтобы получение налоговых льгот было хотя бы одной из главных целей.

Стремление получить налоговую льготу может быть квалифицировано как злоупотребление своим правом. В праве ЕС был выработан принцип: злоупотребление правом запрещено¹⁰.

Однако, чтобы применить принцип запрета злоупотребления правом, в решении по делу Part Service Суд ЕС установил, что стремление получить налоговые преимущества должно являться главной целью сделки (essential aim)¹¹. В итоге Суд ЕС определил, что практи-

кой злоупотребления (abusive practice) является сделка, главная цель (the principal aim of the transaction) которой — получение налоговых преимуществ.

Таким образом, основываясь на судебной практике, можно прийти к следующему выводу: если государства — члены ЕС последуют рекомендациям ОЭСР и будут включать в свои налоговые соглашения правило о главной цели (PPT rule), то они должны принимать во внимание право ЕС и привести формулировку правила в соответствие с ним. Для того чтобы привести формулировку правила в соответствие с правом ЕС, нужно, в частности, указать, что получение налоговой выгоды является не одной из главных целей, а главной целью.

ЕС как глобальный игрок не может не прислушиваться к рекомендациям ОЭСР, причем сейчас, пока предложения изложены только в предварительном документе. Задача же государств — членов ЕС и самого ЕС на обсуждениях BEPS с ОЭСР — обозначить наличие некоторых проблем несоответствия рекомендаций ОЭСР и права ЕС.

¹⁰ Case C-321/0, Hans Markus Kofoed v Skatteministeriet, 5 July 2007. Case C-126/10, Foggia — Sociedade Gestora de Participações Sociais SA v. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, 10 November 2011.

¹¹ Case C-425/06, Ministero dell'Economia e delle Finanze, formerly Ministero delle Finanze, v. Part Service Srl, company in liquidation, formerly Italservice Srl, 21 February 2008.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- Baker P. Beneficial Ownership: After Indofood // GITC Review. 2007. Vol. VI. No. 1.
 Bundgaard J., Winther-Sorensen N. Beneficial Ownership in International Financing Structures // Tax Notes Int'l. 2008. Vol. 50. No. 7.
 Hansson L. The Compatibility of Limitation on Benefits Provisions in Tax Treaties with EC Law // EC Tax Law. 2006.
 Kemmeren C. C. M. Where is EU Law in the OECD BEPS Discussion? // EC Tax Review. 2014. No. 4.