

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ БЛОК · 17 юрисдикций

Тест основной цели глазами налоговых администратций

Как зарубежные налоговые органы объясняют PPT: методология применения, материальные критерии, бремя доказывания, процедура — и какие варианты это открывает для Казахстана

1 из 41

юрисдикции имеет полноценную методологию применения PPT

4

страны издали специальный документ именно о PPT

≈25

стран прямо заявили: собственного руководства нет

Что именно мы сравниваем

01 Ландшафт

Где вообще есть официальное руководство по РРТ и какого оно качества

02 Методология

Семь развилок, по которым администрации расходятся между собой

03 Эталон

Австралия: процедура, наводящие вопросы, перечень документов, стандарт цели

04 Карточки стран

Индия, Великобритания, Швейцария, Финляндия, Дания, Китай, Германия, Чили и др.

05 Сводная матрица

Позиции по пяти ключевым параметрам в одной таблице

06 Опции для РК

Три возможные модели документа и открытые развилки

Официальное руководство по PPT: пять категорий зрелости

Категория	Юрисдикции	Что это значит на практике
А. Полноценная методология применения PPT	Австралия — ATO PS LA 2020/2	Процедура эскалации, перечень наводящих вопросов, перечень истребуемых документов, материальный стандарт цели
В. Специальный документ о PPT, но ограниченного предмета	Индия — CBDT Circular 01/2025; Хорватия — руководство Налоговой администрации, ноябрь 2023	Решаются отдельные вопросы: действие во времени, соотношение с grandfathering, источники толкования
С. Разделы в общих официальных руководствах	Финляндия (Vero, разд. 2.27); Дания (C.F.8.3.1.7); Швейцария (послание Федсовета по MLI); Норвегия (Prop. 13 S / 15 S); Великобритания (INTM630240)	PPT разобран содержательно, но в объёме одной–трёх страниц и без процедуры
Д. Разъяснения по смежным институтам, заменяющие руководство по PPT	Китай (Объявление ГНУ 2018 № 9); Германия (декреты BMF по § 50d(3) EStG); Чили (Circular SII 57/2009); Индонезия; Панама	Линия злоупотребления описана через фактического получателя дохода или через внутренний SAAR
Е. Официального руководства нет вовсе	Австрия, Аргентина, Бразилия, Италия, Люксембург, Мальта, Мексика, Нидерланды, США, Швеция, Турция, ЮАР, Испания, Португалия, Республика Корея и др.	Ориентир — Комментарий ОЭСР, внутренняя GAAR и судебная практика

Источник: сплошной анализ 41 национального доклада IFA Cahiers de droit fiscal international, vol. 109B (Луссабонский конгресс, 2025), раздел «Guidance from the tax authorities on the line of abuse» и смежные разделы.

На что опираются все без исключения

Комментарий ОЭСР к п. 9 ст. 29 МК ОЭСР (2017) и Итоговый отчёт по мере 6 BEPS

- Прямая отсылка вместо собственных критериев: Австралия, Швейцария, Финляндия, Дания, Швеция, Люксембург, Великобритания, Германия, Норвегия
- Примеры Комментария (начиная с п. 182) — фактически единственный общий «каталог» абuzивных и неабuzивных ситуаций
- Пп. 169, 174, 178 Комментария цитируются как ограничители: «не следует легко предполагать, что налогоплательщик совершает абuzивные сделки»
- Австралия прямо оговаривает: примеры носят исключительно иллюстративный характер и не устанавливают условий, которым обязана соответствовать сделка, чтобы избежать применения PPT

Единственное исключение: Индия

CBDT прямо санкционировал использование Комментария к ст. 1 и 29 Модельной конвенции ООН (в редакции 2021 г.) как дополнительного и вспомогательного источника толкования PPT — наряду с материалами ОЭСР.

Почему это важно для страны-источника

Модель ООН системно отводит государству источника более широкие права налогообложения. Для юрисдикции, которая преимущественно выплачивает доход за рубеж, официальное признание Комментария ООН — самостоятельный аргумент в споре, а не академическая деталь.

ЧАСТЬ 2

Семь развилок методологии

Администрации расходятся не в тексте теста — он у всех одинаковый, — а в семи методологических вопросах. Именно они определяют исход спора.

Природа теста: субъективное намерение или объективная цель?

Кто	Формулировка	Следствие
ОЭСР — FAQ по MLI (2017), размещён в том числе на сайте HASiL (Малайзия)	«PPT является субъективным тестом, основанным на оценке намерений, стоящих за сделкой или структурой»	Аргумент налогоплательщика: нужно доказать намерение конкретных лиц
Австралия — PS LA 2020/2	«Тест представляет собой исследование самой структуры, включая явные действия (overt acts), которыми она была реализована, для установления её объективных целей»	Намерение выводится из условий и результата структуры; показания и мотивы не решают дело
Индия — CBDT 01/2025	«Определение того, является ли одной из основных целей получение налогового преимущества, должно основываться на объективной оценке соответствующих фактов и обстоятельств»	Тот же подход, закреплён в официальном циркуляре
Великобритания — INTM630240	«Главная цель» и «одна из главных целей» — обычные слова английского языка; «должны применяться объективно, с учётом полного контекста и фактов»	Отказ от легального определения в пользу объективного толкования
Норвегия — Prop. 13 S (2022–2023)	Оценка производится на основании объективных обстоятельств; «не требуется окончательно устанавливать субъективное намерение соответствующих лиц»	Прямо снимает с органа бремя доказывания умысла

Вывод: ссылка на «субъективность» PPT в материалах ОЭСР не должна использоваться как требование доказать намерение конкретных лиц — доминирующая национальная практика исходит из объективного установления цели по обстоятельствам структуры.

Порог: «одна из основных целей» или всё-таки главная цель?

СТРОГАЯ ПОЗИЦИЯ

Австралия

«Principal» не означает строго «первая или высшая по рангу», а означает «одна из наиболее важных, заметных, ведущих, главных».

Текст, контекст и цель RPT ясно показывают, что это не тест единственной, доминирующей или первичной цели.

Тест может быть соблюден и тогда, когда структура достигает реальных коммерческих целей и согласуется с коммерческой выгодой.

СМЯГЧАЮЩАЯ ПОЗИЦИЯ

Швейцария

Формально достаточно, чтобы получение льгот было «одной из главных целей».

Но: «по результату различий нет», поскольку вторая часть теста возвращает льготу, если её предоставление соответствует предмету и цели, — «это должно иметь место в принципе тогда, когда получение льготы не было главной целью структуры».

Фактический возврат к стандарту доминирующей цели.

УПРОЩЕНИЕ В КОММУНИКАЦИИ

Польша · Россия

Минфин Польши на portal podatki.gov.pl: отказ возможен, «если главной целью сделки было их получение».

ФНС России описывает критерий так: «основной их целью было выведение дохода, полученного в России, из-под налогообложения».

Это публичное упрощение, а не нормативная позиция, — но именно на него ссылается налогоплательщик в споре.

Бремя доказывания: расходится радикально

Япония

ВСЁ БРЕМЯ — НА ОРГАНЕ

«Хотя формальная формулировка одного из двух условий применения PPT — “unless it is established” — могла бы предполагать перенос бремени доказывания, следует толковать так, что налоговые органы всё равно должны доказать, что предоставление льготы не соответствовало бы предмету и цели соответствующих положений соглашения, поскольку два условия должны оцениваться комплексно».

Дания · Финляндия

БРЕМЯ РАСЩЕПЛЕНО

Налоговый орган обосновывает первый элемент: получение льготы было одной из основных целей структуры.

Далее налогоплательщик доказывает второй элемент: предоставление льготы в данных обстоятельствах соответствует предмету и цели соглашения.

Это буквальное прочтение конструкции «если только не будет установлено».

Австралия · Россия

БРЕМЯ ФАКТИЧЕСКИ НА ПЛАТЕЛЬЩИКЕ

Австралия: общее бремя в налоговых спорах несёт налогоплательщик; в перечне истребуемых документов первым стоит «общее письменное изложение позиции налогоплательщика о применении теста цели».

ФНС России: «Налогоплательщики должны обосновывать необходимость совершения сделок в определённой форме, вовлечение иностранных компаний в структуру бизнеса и сделок».

RPT и фактический получатель дохода: один тест или два?

Два самостоятельных теста

- Финляндия (Vero, разд. 2.27): «Возможны обстоятельства, при которых положение RPT применяется, даже если лицо признаётся фактическим получателем дохода»
- Китай (Объявление ГНУ 2018 № 9, ст. 10): если заявитель обладает статусом фактического получателя, но орган установит необходимость применения положения о тесте основной цели либо внутренней GAAR, — применяются нормы об общем противодействии уклонению
- Чили (Circular SII 57/2009, разд. III и IV): «Обе нормы и их методологии независимы друг от друга»; норма об исключении льгот «применяется независимо от понятия фактического получателя дохода»
- Италия: разграничение GAAR и института фактического получателя проведено практикой Кассационного суда

Тесты фактически слиты

- Россия: концепция фактического права на доход прямо названа ФНС «универсальным инструментом по борьбе со злоупотреблениями нормами международных соглашений» и применяется «не в узком техническом смысле»
- Польша: национальный доклад IFA отмечает, что органы смешивают аргументы об отсутствии статуса фактического получателя и о злоупотреблении правом, не разграничивая эти концепции
- Великобритания: HMRC решает вопрос злоупотребления через «международное фискальное значение» beneficial ownership (дело Indofood), а не через тест цели

PPT и внутренние нормы против злоупотреблений: четыре модели

Юрисдикция	Модель соотношения	Практическое следствие
Дания	Внутренняя GAAR (§ 3 ligningsloven) законом распространена на налоговые соглашения. Вывод руководства: «PPT в п. 1 ст. 7 Конвенции не имеет практического значения для применения датских соглашений»	Снят вопрос о действии PPT во времени и о treaty override: норма применяется ко всем соглашениям, включая заключённые до BEPS
Германия	Специального руководства по PPT нет; функцию «линии злоупотребления» выполняют декреты BMF по § 50d(3) EStG — персональное и предметное право на освобождение, с 2021 г. «тест мотива», — а также § 42 AO	При структурировании через Германию критичны критерии § 50d(3), а не текст PPT как таковой
Великобритания	Прямая субординация: если СИДН содержит тест цели, внутреннее правило ст. 917A ITA 2007 не применяется — «оба правила преследуют одну и ту же цель»	Договорный PPT вытесняет внутренний SAAR; конкуренция норм исключена
Австралия	Кумуляция: Part IVA может применяться альтернативно PPT либо дополнительно к нему — «для аннулирования налоговой выгоды, оставшейся после применения PPT»	Отказ в договорной льготе возвращает налогоплательщика в режим внутреннего права; далее возможен второй удар
Индия	Разграничение: разъяснение CBDT от 15.03.2025 прямо указывает, что циркуляр «не взаимодействует с GAAR, SAAR и судебными доктринами против злоупотреблений»	Руководство по PPT сознательно не решает вопрос конкуренции — он оставлен судам

Источники: Den juridiske vejledning C.F.8.3.1.7 u c.I.; BMF-Schreiben om 24.01.2012 (BStBl 2012 I, 171) u BMF om 12.12.2024; HMRC INTM630210; ATO PS LA 2020/2, разд. 7; разъяснение CBDT om 15.03.2025.

Действие во времени: единственный прямой ответ дала Индия

CBDT Circular No. 01/2025 от 21.01.2025

- | | | |
|----------|-------------------------------|---|
| A | Только перспективно | «Положение PPT предполагается применять перспективно» — для обеспечения паритета и единообразия в применении. |
| B | Привязка к ст. 35 MLI | Для СИДН, изменённых MLI, — с даты начала действия по ст. 35: сроки по налогам у источника и по прочим налогам различаются. Дата вступления MLI в силу для партнёра — по базе ОЭСР. |
| C | Двусторонние протоколы | Если PPT включён двусторонней процедурой (Чили, Иран, Гонконг, Китай), он действует с даты вступления в силу соответствующего соглашения или протокола. |
| D | Grandfathering вне PPT | «Дедушкины» оговорки по СИДН с Кипром, Маврикием и Сингапуром «остаются за пределами сферы действия положения PPT» и регулируются специальными положениями самих соглашений. |

Почему это важно

- Вопрос о применении PPT к структурам, созданным до начала действия MLI, ни одна другая администрация официально не решила
- Датская модель (внутренняя GAAR, распространённая на соглашения) снимает вопрос иначе — через отказ от опоры на сам PPT
- Отдельно стоит вопрос о ранее согласованных переходных и защитных положениях в конкретных СИДН: индийский циркуляр даёт готовую конструкцию ответа

Процессуальные предохранители: только у двух юрисдикций

Австралия

Четыре обязательных шага до отказа в льготе

- Уведомление специализированной международной группы (Treaties Consultation Unit)
- Обязательная передача вопроса в Tax Counsel Network при Office of the Chief Tax Counsel
- Обязательная передача в GAAR Panel — до принятия окончательного решения
- На заседании GAAR Panel по всем вопросам о тестах цели присутствует представитель компетентного органа: его роль — обеспечить, чтобы применение теста не противоречило договорным обязательствам Австралии
- Отмена ранее принятого решения о применении теста — только через заместителя Chief Tax Counsel

Китай

Согласование на вышестоящем уровне

- Отказ в статусе фактического получателя дохода исполняется только после получения согласия провинциального налогового органа (ст. 9 Объявления 2018 № 9)
- Применение общей нормы против уклонения требует отдельной процедуры общего противодействия уклонению
- Действуют «безопасные гавани» (ст. 4): правительство, публичная компания, физическое лицо и их 100 %-е дочерние структуры — без анализа неблагоприятных факторов

ЧАСТЬ 3 • ЭТАЛОН

Австралия: АТО PS LA 2020/2

«Администрирование общих правил против злоупотреблений, таких как тест основной или главной цели, включённых в любое из налоговых соглашений Австралии». Издан 01.10.2020, действует с 16.12.2019, актуализирован 13.03.2025.

Внутренняя инструкция для сотрудников АТО — и единственный документ, где методология применения РРТ изложена полностью.

Архитектура документа: не критерии, а процедура

1 Что делать, если тест может применяться

Четыре обязательные ступени эскалации до отказа в льготе. Решение не применять тест, как правило, эскалации не требует.

2 Тесты цели в разъяснениях, АРА и мировых соглашениях

Риск по тесту цели выявляется и урегулируется как сопутствующий вопрос параллельно с АРА; при невозможности — вопрос о целесообразности продолжения АРА.

3 Отказ в льготе

Тест самоисполним (self-executing): выносить отдельное определение не требуется. Отказ возвращает налогоплательщика в режим внутреннего права.

4 Обращения по п. 4 ст. 7 MLI

Решение принимает только компетентный орган; до отклонения обращения обязательна консультация с компетентным органом другой юрисдикции.

5 Наводящие вопросы и документы

Открытый, неисчерпывающий перечень: около 25 вопросов и три группы документов.

6 Предыстория и значимые соображения

Толкование по TR 2001/13; Отчёт по мере 6 и Комментарий ОЭСР — значимый руководящий материал; стандарт «одной из основных целей».

Материальный стандарт: что именно устанавливается

«Должны иметься основания сделать вывод — после объективного анализа соответствующих фактов и обстоятельств, — что одной из основных целей структуры было получение льготы по Охваченному налоговому соглашению»

Что анализируется

- сама структура
- её условия
- то, чего она достигает
- то, на что она была направлена
- то, как она была реализована
- результаты, которые она способна произвести
- иные возможные способы её реализации
- иные соответствующие факты и обстоятельства

Две границы, которые проводит АТО

- Безопасно: если структура может быть справедливо охарактеризована как обычная коммерческая операция и ни один аспект её формы не объясняется исключительно получением льготы — требуемой цели нет, даже если льгота фактически получена
- Опасно: если есть основания заключить, что структура была реализована определённым образом именно для получения льготы, — цель налицо независимо от наличия иных коммерческих целей

Наводящие вопросы: как орган реконструирует цель

Цель и деловой контекст

- Каков более широкий деловой контекст, в котором реализована структура?
- Каковы объективные последствия структуры — какие результаты она производит или способна произвести?
- Существует ли альтернативный способ достижения неналоговых целей структуры?
- Является ли структура более сложной или содержит ли больше шагов, чем необходимо? Есть ли более удобный, коммерчески оправданный или экономичный способ?
- Каковы количественно измеримые неналоговые финансовые выгоды структуры?
- Объясняется ли роль какой-либо организации исключительно или преимущественно налоговыми причинами?
- Имеется ли расхождение между существом достигаемого и правовой формой?

Субстанция и техника структуры

- Каковы функции, активы и риски каждой организации? Обладает ли каждая необходимыми компетенциями и возможностями для управления ими?
- Предполагает ли структура передачу ценных нематериальных активов, централизацию рисков либо и то, и другое?
- Предполагает ли структура изменение характера платежей или их неверную квалификацию — плата за услуги вместо роялти, проценты вместо прибыли?
- Позволяет ли структура избежать возникновения постоянного представительства?
- Предполагает ли структура изменение резидентства, использование гибридных организаций или инструментов?
- Включает ли структура зеркальные (back-to-back) или транзитные (flow-through) договорённости?
- Есть ли свидетельства рыночного поведения или отраслевой практики, аналогичных структуре? Каковы их коммерческие мотивы?

Доказательственная база: три группы документов

Что уже есть у органа

- Поданные налоговые декларации
- International dealings schedules
- Reportable tax position schedules
- Уведомления о начислении налога
- Страновые отчёты (CbC) — автоматически или по запросу об обмене информацией
- Информация, полученная из иностранных юрисдикций в рамках обмена информацией
- Информация из предыдущих контрольных мероприятий и из источников третьих лиц

Что орган вправе запросить

- Общее письменное изложение позиции налогоплательщика о применении теста цели
- Рабочие материалы к international dealings schedules
- Годовые отчёты и финансовая отчётность общего назначения
- Документация по трансфертному ценообразованию, составленная одновременно с операциями
- Внутригрупповые соглашения и соответствующие корпоративные политики

Первичные документы

- Соглашения между организациями: продуктовые, об услугах, акционерные
- Протоколы заседаний совета директоров и иных заседаний, на которых рассматривалась структура или сделка
- Внутренние анализы «затраты — выгоды»: прирост производительности, экономия затрат, синергии, преимущества местоположения, государственные стимулы
- Коммерческие, регуляторные и налоговые консультации по структуре, а также сведения о лицах, участвовавших в её создании

Прямо оговорено: «Каких-либо специальных требований к хранению документов применительно к тестам цели сверх установленных налоговым законодательством Австралии не предусмотрено». Перечень — ориентир, а не новая обязанность налогоплательщика.

Клапан п. 4 ст. 7 MLI: дискреция и её пределы

Что дискреция позволяет

- Предоставить льготу, в которой отказано по PPT, если она была бы предоставлена при отсутствии оспариваемой структуры
- «Отсечь» от более крупной базовой структуры её порочные элементы: можно так определить «структуру», что при её игнорировании остаются иные факты, порождающие право на льготу
- Учесть, что оспариваемая структура заменила ранее существовавшую между теми же сторонами в той же юрисдикции, при которой льгота была бы доступна
- Финляндия применяет ту же логику реконструкции, хотя п. 4 ст. 7 для своих соглашений не выбрала

Чего дискреция не позволяет

- Предоставить льготы кому-либо помимо самого налогоплательщика
- Предоставить льготы, которые могли бы быть доступны по другому соглашению
- Осуществить общую реконструкцию: дискреция недоступна для льготы, которая могла бы возникнуть из иной структуры
- Игнорировать повторную проверку: определяя, какие льготы были бы предоставлены при отсутствии структуры, орган обязан учесть, применялся ли бы PPT к оставшимся фактам
- Отклонить обращение без консультации с компетентным органом другой юрисдикции

Швейцария оценивает п. 4 ст. 7 иначе: «С точки зрения Швейцарии эта оговорка носит лишь декларативный характер, поскольку налоговые органы могут предоставлять такие льготы по своему внутреннему праву и без такой оговорки». Это положение Швейцария не выбрала.

ЧАСТЬ 4

Карточки юрисдикций

Индия · Великобритания · Швейцария · Финляндия · Дания · Китай · Германия · Чили ·
Япония · Канада · Норвегия · Нидерланды · Польша · Россия

CBDT Circular No. 01/2025 — документ именно о PPT

Позиция администрации

- Цель PPT сформулирована через цель соглашения: «чтобы льготы предоставлялись в отношении добросовестного обмена товарами и услугами и движения капитала и лиц»
- «Определение того, является ли одной из основных целей получение налогового преимущества, должно основываться на объективной оценке соответствующих фактов и обстоятельств»
- Применение PPT — «контекстно-зависимое, основанное на фактах действие, осуществляемое в каждом конкретном случае индивидуально»
- Материальных критериев «основной цели» циркуляр сознательно не устанавливает: он решает три практических вопроса — действие во времени, соотношение с grandfathering, источники толкования
- Разъяснение от 15.03.2025: циркуляр применяется только к СИДН, содержащим PPT; не вмешивается в иные положения соглашений; не взаимодействует с GAAR, SAAR и судебными доктринами; новых правовых позиций не вводит

Урок

Можно выпустить полезный официальный документ, не берясь описывать «основную цель» по существу.

Циркуляр уместается на двух страницах и при этом закрывает вопросы, которые на практике порождают больше споров, чем сам материальный тест.

Это наиболее реалистичная первая итерация для любой администрации.

HMRC: руководства по PPT нет — есть эквивалент

INTM630240

Понятие цели

- Структура, направленная на избежание налогообложения посредством СИДН, — структура, главной целью или одной из главных целей которой является налоговое преимущество, противоречащее целям положений соглашения
- Определение «соответствует мере 6 плана BEPS и тесту основной цели МК ОЭСР»; Комментарию ОЭСР «следует следовать при применении ст. 917A»
- Законодательство не определяет «главную цель»: это обычные слова английского языка, применяются объективно, с учётом полного контекста и фактов

INTM630260

Пример безопасной гавани

- Группа создаёт научно-исследовательскую дочернюю компанию в Стране А, учитывая в том числе её сеть СИДН
- «Простое рассмотрение эффекта СИДН применительно к будущим выплатам роялти не позволяет сделать вывод о целях группы»
- Реальная деятельность, собственный персонал, контроль экономически значимых рисков в юрисдикции ⇒ льгота «вероятно, будет соответствовать предмету и цели СИДН»

INTM332050

Фактический получатель

- «Международное фискальное значение» термина (дело Indofood), а не узкое техническое значение внутреннего права
- Вопрос возникает, только когда существо структуры составляет ненадлежащее использование соглашения
- Если промежуточный и базовый кредитор — резиденты государств со схожими СИДН, проблема вряд ли возникнет: уклонения или избежания налога нет

Две противоположные настройки одного теста

Швейцария — послание Федерального совета по MLI

- Выбран только PPT (п. 1 ст. 7); п. 4 ст. 7 и упрощённый LOB не выбраны
- PPT применяется ко всем положениям соглашения, а не только к дивидендам, процентам и роялти, как в прежних швейцарских оговорках о злоупотреблении
- «Правило PPT со своей относительно расплывчатой формулировкой и субъективными элементами, конечно, не способно создать полностью ясные, универсальные критерии определения злоупотребления»
- Смягчение через второй элемент: льгота предоставляется, если это соответствует предмету и цели, — «это должно иметь место в принципе тогда, когда получение льготы не было главной целью структуры»
- Аргумент в пользу договорного PPT: без него определение злоупотребления осталось бы за каждым государством по внутреннему праву — источник правовой неопределённости

Финляндия — Vero, «Articles of tax treaties», разд. 2.27

- «Независимо от того, содержит ли соглашение это положение или нет, предметом и целью всех соглашений Финляндии является наличие у органов возможности вмешаться при обнаружении злоупотребления»
- Отказ от прецедентности: «каждое дело обладает специфическими характеристиками, поэтому сопоставление одного дела с другим для выработки единообразных выводов может оказаться нецелесообразным»
- Единственный ориентир — примеры Комментария к п. 9 ст. 29 МК ОЭСР
- Инструмент определённости — предварительное разъяснение (advance ruling), а не детальные критерии
- Предупреждение: применение антизлоупотребительных правил может закрыть доступ к арбитражу и даже к взаимосогласительной процедуре

Два способа обойтись без методологии PPT

Дания — Den juridiske vejledning, C.F.8.3.1.7

- «Дания уже в силу собственного законодательства применяет PPT при применении любого соглашения об избежании двойного налогообложения, независимо от того, содержит ли соглашение прямой PPT»
- Основание — § 3 ligningsloven; действует независимо от того, когда и с кем соглашение было заключено
- Прямой вывод руководства: «PPT в п. 1 ст. 7 Конвенции не имеет практического значения для применения датских соглашений»
- Упрощённый LOB Дания не выбирает, считая общий PPT достаточным, но принимает его на взаимной основе (подп. «а» п. 7)
- Единственный пример злоупотребления в руководстве — адаптация Примера В из п. 182 Комментария ОЭСР

Китай — Объявление ГНУ 2018 № 9 о фактическом получателе дохода

- Формализованные «неблагоприятные факторы» (ст. 2): выплата более 50 % дохода резиденту третьей юрисдикции в течение 12 месяцев; отсутствие существенной хозяйственной деятельности; необложение дохода или крайне низкая эффективная ставка; зеркальные займы; зеркальные лицензии
- Перечень доказательств закреплён прямо (ст. 7): устав, отчётность, движение денежных средств, протоколы совета директоров, кадровые и материальные ресурсы, расходы, функции и риски, договоры
- Безопасные гавани (ст. 4) и «наследование» статуса от 100 %-го участника (ст. 3) — китайский аналог derivative benefits
- Ст. 10: даже пройдя тест фактического получателя, лицо может столкнуться с применением PPT или внутренней GAAR

Линия злоупотребления через смежные институты

Германия

Декреты BMF по § 50d(3) EStG

- Специального разъяснения о применении PPT по MLI не издано
- Линия злоупотребления проведена через внутреннюю норму против treaty shopping: персональное и предметное право на освобождение
- Раскрываются «экономические или иные существенные причины» участия иностранного общества, требование собственной хозяйственной деятельности и «надлежащим образом организованного делового аппарата»
- С 2021 г. добавлен «тест мотива» (Motivtest); декреты обязательны для администрации и цитируются судами

Чили

Circular SII N° 57 от 16.10.2009

- Документ старше BEPS, но уже содержит логику PPT: «главная цель или одна из главных целей» плюс противоречие предмету и цели соглашения
- Норма об исключении льгот «применяется независимо от описанного выше понятия фактического получателя дохода»
- Метод: «SII должна проанализировать сделку или серию сделок в надлежащем контексте и в каждом случае индивидуально»
- Единственный официальный пример — транзитная схема с переуступкой векселя при разнице ставок 7 % и 6,75 %

Япония

Позиция должностного лица и NTA

- Официального руководства по PPT нет; позиция выражена через выступления и исследовательские материалы Налогового колледжа NTA
- Двухэлементный критерий: комплексная оценка (i) искусственности сделки и (ii) наличия правомерных деловых целей
- Бремя доказывания по обоим элементам остаётся на налоговом органе
- Чётко разграничены толкование распределительных норм и применение антизлоупотребительных норм

Сдержанная или отсутствующая позиция

Канада

Минфин позиционирует PPT узко — как средство против treaty shopping резидентами третьих стран. Метод CRA описан не через материальные критерии, а через «перечень вопросов, которые CRA, вероятно, будет задавать», — конструкция, аналогичная разделу 6 австралийского PS LA 2020/2. Канада приняла только PPT, оговорив, что в долгосрочной перспективе будет добиваться детального LOB на двусторонней основе. После Alta Energy (Верховный суд Канады, 2021) вопрос о строгости применения PPT остаётся открытым.

Норвегия

Ни Минфин, ни Налоговая администрация не публиковали всеобъемлющего руководства. Единственный содержательный материал — пояснения правительства Стортингу при одобрении MLI (Prop. 15 S и Prop. 13 S), где закреплён объективный стандарт установления цели. PPT прямо назван временной мерой: Норвегия намерена добиваться LOB на двусторонней основе. В доктрине отмечается, что с учётом пп. 169 и 178 Комментария порог применения PPT может быть выше буквального текста.

Нидерланды

Официального руководства нет; в UUB 2025 (ст. 1.3) PPT воспроизведён нормативно, без методологии. Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 прямо признаёт, что PPT использует открытые нормы, и занимает сдержанную позицию: отказ в льготах по мотиву злоупотребления возможен, только если злоупотребление кодифицировано в соглашении либо обсуждалось при переговорах и следует из пояснительных записок. Взаимосогласительная процедура по спорам о PPT доступна без ограничений.

Польша

Явных официальных критериев нет. Минфин на публичном портале описывает тест как «тест главной цели», что расходится с текстом ст. 7 MLI. Заключение Совета по противодействию уклонению по трансграничным операциям до сих пор не издавались; официальные разъяснения по налогу у источника с 2019 г. остаются проектом — самостоятельный источник правовой неопределённости. Органы смешивают аргументы о фактическом получателе и о злоупотреблении правом.

Партнёр по СИДН: одновременно PPT и SLoB

Что фактически заменяет методологию PPT

- Письмо ФНС от 09.03.2023 № ШЮ-4-13/2691@ с Приложением «Порядок применения Многосторонней конвенции» — пошаговая процедурная инструкция по сверке позиций государств в базе данных ОЭСР (ст. 2, 6, 7, 16, 36 MLI). Материальных критериев «основной цели» не содержит
- Письмо ФНС от 05.08.2024 № ШЮ-4-13/8897@ о применении SLoB: «дополнительный объективный тест, предусматривающий ряд нормативных критериев и признаков», с закрытым перечнем соглашений и дат начала применения
- Письмо ФНС от 28.04.2018 № СА-4-9/8285@ — концепция фактического права на доход как «универсального инструмента по борьбе со злоупотреблениями нормами международных соглашений»
- Письмо ФНС от 06.05.2019 № СА-4-7/8448@ — обзор судебных споров, направленный нижестоящим органам для использования в работе

Практический вывод

Российский орган анализирует структуру прежде всего через фактическое право на доход и деловую цель, а не через текст PPT. Применяемый критерий ближе к стандарту «основная цель», чем к «одной из основных целей».

Поэтому досье по трансграничной сделке целесообразно формировать сразу под оба стандарта: обоснование деловой цели и вовлечения каждой компании в структуру — и отдельно соответствие критериям SLoB.

СВОДНАЯ МАТРИЦА

Позиции по пяти ключевым параметрам

Юрисдикция	Природа теста	Порог цели	Бремя доказывания	RPT ≠ фактический получатель	Внутренний фильтр до отказа
Австралия	Объективный	Строгий: не единственная и не доминирующая цель	На налогоплательщике	—	TCN + GAAR Panel + компетентный орган
Индия	Объективный	По тексту MLI	Не определено	—	Не установлен
Великобритания	Объективный	По тексту: «обычные слова»	Не определено	Решается через beneficial ownership	Не установлен
Швейцария	Смешанный	Фактически главная цель	Не определено	—	Вырабатывается FTA индивидуально
Финляндия	Объективный	По тексту MLI	Расщеплено	Да, прямо	Advance ruling как гарантия
Дания	Объективный	По тексту MLI	Расщеплено	—	Не установлен
Китай	Факторный анализ	По тексту MLI	На заявителе	Да, ст. 10	Согласие провинциального органа
Япония	Комплексная оценка	По тексту MLI	На органе по обоим элементам	—	Не установлен
Чили	Контекстный, case-by-case	Главная или одна из главных	Не определено	Да, прямо	Не установлен
Норвегия	Объективный	По тексту MLI	Общие правила	—	Не установлен
Польша • Россия	Не определена	Фактически главная цель	Фактически на плательщике	Слито	Не установлен

Прочерк означает, что администрация публично не высказалась по параметру. Пустая ячейка не равна отрицательному ответу.

Три реалистичные модели документа

А Процедурный минимум

Прообраз: Индия, Россия

Короткий акт, решающий три вопроса: действие РРТ во времени; соотношение с ранее согласованными переходными и защитными положениями конкретных СИДН; санкционированные источники толкования — Комментарий ОЭСР, Отчёт по мере 6 и, при необходимости, Комментарий ООН.

Плюс: быстро, почти не оспоримо.

Минус: не снимает основную неопределённость по материальному тесту.

В Методология применения

Прообраз: Австралия

Полноценный документ: стандарт установления цели (объективный), перечень наводящих вопросов, перечень истребуемых документов, распределение бремени доказывания, обязательная внутренняя эскалация до отказа в льготе, порядок взаимодействия с компетентным органом.

Плюс: реальная определённость для обеих сторон.

Минус: требует институционального ресурса — аналога TCN и GAAR Panel.

С Через смежный институт

Прообраз: Китай, Германия, Чили

Опора на разъяснение о фактическом (окончательном) получателе дохода с формализованными факторами и безопасными гаванями плюс прямая оговорка, что прохождение этого теста не исключает применения теста цели.

Плюс: опирается на уже действующие нормы.

Минус: риск смешения двух тестов — ровно та ошибка, которую фиксируют доклады по Польше и практика по России.

Развилки, требующие решения до написания текста

01 Объективный или субъективный стандарт цели?

Международная практика — объективная. Явная фиксация снимает спор о доказывании умысла.

03 Как распределяется бремя по двум элементам теста?

Японская, датско-финская или австралийская модель. Текст «если только не будет установлено» допускает все три.

05 Действие PPT во времени и защитные положения СИДН

Индийский циркуляр даёт готовую конструкцию: перспективность плюс привязка к ст. 35 MLI.

07 Признаётся ли Комментарий ООН источником толкования?

Для юрисдикции-источника это самостоятельный аргумент. Прецедент — Индия.

02 «Одна из основных» или фактически главная цель?

Австралийская или швейцарская настройка. Выбор определяет исход по структурам со смешанной мотивацией.

04 Соотношение с фактическим получателем дохода

Финско-чилийско-китайская линия: тесты независимы. Слияние даёт краткосрочное удобство и долгосрочный риск.

06 Нужен ли внутренний фильтр до отказа в льготе?

Аналог GAAR Panel или согласования на вышестоящем уровне. Есть только у Австралии и Китая.

08 Инструмент правовой определённости для плательщика

Предварительное разъяснение (финская модель) либо публикуемые примеры (британская модель INTM630260).

ЧТО ЗАПОМНИТЬ

1

Методологии почти ни у кого нет

Полноценный документ — один на 41 юрисдикцию. Отсутствие национального руководства не является отклонением от международной практики.

2

Расхождения — не в тексте, а в настройках

Природа теста, порог цели, бремя доказывания, соотношение с фактическим получателем и внутренней GAAR: по каждому параметру практика расходится.

3

Объективный стандарт доминирует

Австралия, Индия, Великобритания, Норвегия устанавливают цель по обстоятельствам структуры. Тезис ОЭСР о «субъективном тесте» изолирован.

4

Тест цели и фактический получатель — разные тесты

Прямо закреплено в Финляндии, Чили и Китае. Их смешение фиксируется в национальных докладах как дефект практики.

5

Процедура важнее критериев

Ценность австралийского документа — не в определениях, а в обязательной эскалации до отказа в льготе и в перечне запрашиваемых документов.