Концепция фактического права на доход: правоприменительные аспекты реализации

ЛЕДНЕВА Юлия Викторовна, старший научный сотрудник отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, кандидат юридических наук, доцент
117218, Россия, г. Москва, ул. Большая Черемушkinsкая, 34
E-mail: ulivik@yandex.ru

Исследуется правоприменительная практика в контексте разрешения налоговых споров, возникающих при применении плательщиками налога на прибыль организаций преимуществ соглашений об избежании двойного налогообложения. Эта проблема весьма актуальна в связи с необходимостью обеспечения поступления доходов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации в полном объеме. Задача минимизации для государства рисков необоснованного использования налогоплательщиками и налоговыми агентами преимуществ соглашений об избежании двойного налогообложения в настоящее время решается посредством использования правоприменителями концепции фактического права на доход (бенефициарного собственника).

Цель исследования — определить тенденции в правоприменительной деятельности налоговых и судебных органов в Российской Федерации по применению концепции фактического права на доход и сформулировать критерии отнесения / неотнесения лица к бенефициарному собственнику. Задачи исследования — изучить наиболее значимые судебные решения, в которых применялась концепция фактического права на доход; выявить и исследовать проблемы, возникающие при применении российского законодательства о налогах и сборах, международных правовых актов, в том числе соглашений об избежании двойного налогообложения и Модельной налоговой конвенции о доходах и капитале ОЭСР, по делам, связанным с неправомерным применением плательщиками налога на прибыль организаций и налоговыми агентами преимуществ, содержащихся в соглашениях об избежании двойного налогообложения.

Методологическая основа исследования включает общенаучные и частнонаучные методы познания: формально-юридический, аналитический и логический.

Проведенное исследование позволило определить двухуровневый характер правоприменительной практики и ведущую роль судов в ее формировании; произвести периодизацию развития правоприменительной практики, отметив произошедший в 2011—2014 гг. ее «поворот»; оценить с положительной точки зрения для правоприменительной практики имплементацию концепции фактического права на доход в национальное законодательство, а также сформулировать критерии (факторы) отнесения / неотнесения лиц — получателей дохода к бенефициарным собственникам.

Ключевые слова: фактическое право на доход, бенефициарный собственник, правоприменительная практика, соглашение об избежании двойного налогообложения, Модельная налоговая конвенция о доходах и капитале ОЭСР.

The Concept of the Actual Right to Income: Enforcement Aspects of Implementation

Yu. V. LEDNEVA, senior research fellow of the Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation, candidate of legal sciences, associate professor
34, Bolshaya Cheremushkinskaya st., Moscow, Russia, 117218
E-mail: ulivik@yandex.ru

The article deals with the law enforcement practice in the context of the resolution of tax disputes arising from the application of the advantages of agreements on avoidance of double taxation by the profits tax payers. This problem is very urgent due to the need to ensure the receipt of revenues in the budget system of the Russian Federation in full. The task of minimizing the risks for the state of unjustified use by taxpayers and tax agents of the benefits of double taxation agreements is currently being solved through the use by law enforcement officers of the concept of the actual right to income (beneficial owner).

The purpose of the study is to determine trends in law enforcement activities of tax and judicial authorities in the Russian Federation for application of the concept of the actual right to income and to formulate criteria for attribution / non-attribution of a person to the beneficial owner. The objectives of the study are: to study the most significant court decisions, which applied the concept of the actual right to income; to identify and study the issues arising during the application of the Russian legislation on taxes and fees, international legal acts, including agreements on avoidance of double taxation and the Model Tax Convention on Income and Capital of the OECD, in cases related to the misuse by taxpayers of income tax organizations and tax agents of the advantages contained in agreements on avoidance of double taxation.

The methodological basis of the research includes general scientific and private scientific methods of cognition: formal-legal, analytical and logical.

The study allowed to determine the two-level nature of law enforcement practice and the leading role of the courts in its formation; to periodize the development of law enforcement practice, noting its "turn" in 2011—2014; to evaluate from a positive point of view for law enforcement practice the implementation of the concept of the actual right to income in national legislation, as well as to formulate criteria (factors) of attribution / non-attribution of recipients of income to beneficial owners.

Keywords: beneficial owner of income, beneficial owner, law enforcement, agreement on avoidance of double taxation, Model Tax Convention on Income and Capital OECD.

DOI: 10.12737/art_2018_3_10

Налоги играют важную роль в обеспечении государства доходами. Налог на прибыль организаций — один из наиболее значимых налогов для формирования бюджетов бюджетной системы Российской Федерации¹ и обеспечения финансо-

вой устойчивости страны в целом², с одной стороны, и довольно «болезненный» для субъектов предпринимательской деятельности, с другой стороны, поскольку, чем больше у организации прибыль, ради которой и осуществляется предпринимательская деятельность, тем выше налоговая база и тем большую сумму налога организация должна уплатить в бюджет. При уплате, взимании налога на прибыль организаций отчетливо проявляется противостояние публичных интересов государства и частных интересов субъектов предприниматель-

¹ Так, в 2017 г. запланированы поступления от налога на прибыль организаций в доход федерального бюджета в размере 600,4 млрд руб.; по объему поступлений в федеральный бюджет налог на прибыль организаций занимает четвертое место после НДС, НДПИ и акцизов. URL: <http://budget.open.gov.ru/upload/iblock/703/703fd73d2bb8f469a8d9b7bc8be93f56.pdf> (дата обращения: 17.12.2017). В доходах бюджетов субъектов РФ поступления от налога на прибыль организаций являются не менее значимыми и занимают ведущие позиции. Например, в доходах бюджета г. Москвы в 2017 г. поступления от налога на прибыль организаций запланированы в сумме 653 млрд руб.; это второе место в доходах бюджета г. Москвы после поступлений от НДФЛ. URL: <http://>

budget.mos.ru/income_2017_2019 (дата обращения: 17.12.2017).

² О роли налогов в обеспечении финансовой устойчивости Российской Федерации подробнее см.: *Поветкина Н. А.* Финансовая устойчивость Российской Федерации. Правовая доктрина и практика обеспечения: монография / под ред. *И. И. Кучерова*. М., 2016. С. 180—204.

ской деятельности: государство стремится собрать как можно больше поступлений в бюджет от данного налога, а налогоплательщики, наоборот, пытаются минимизировать сумму налога на прибыль организаций, подлежащую уплате в бюджет, используя предоставленные законодательством возможности, причем как обоснованно, так и необоснованно. При разрешении возникающего конфликта интересов важная роль отводится суду как органу, принимающему окончательное решение по существу налогового спора.

Одним из способов минимизации выплат по налогу на прибыль организаций и получения, таким образом, налоговой выгоды является применение налогоплательщиками — иностранными организациями и налоговыми агентами соглашений об избежании двойного налогообложения. Соглашение об избежании двойного налогообложения (далее — СИДН) — это двусторонний международный договор между Российской Федерацией и иным государством, заключаемый, как правило, в целях поощрения экономического сотрудничества между двумя странами и позволяющий резидентам договаривающихся государств платить налоги на доходы и капитал в одном из государств по нулевой или пониженной ставке. Поэтому сфера применения СИДН содержит высокие риски для государства с точки зрения бюджетных потерь из-за недополучения доходов от налога на прибыль иностранных организаций. Необходимость усиления мер по противодействию со стороны государства неправомерному использованию налогоплательщиками и налоговыми агентами преимуществ СИДН особенно стала очевидной в последние годы на фоне общемирового экономического кризиса, введения антироссийских санкций, падения мировых цен на углеводороды, что негативно сказалось на формировании до-

ходной базы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации и повлекло со стороны государственных органов активизацию поисков доходов бюджетов. В сложившихся условиях главным направлением правоприменительной деятельности при анализе использования преимуществ СИДН стало доказывание отсутствия фактического права на доход у иностранных организаций — получателей денежных средств и, как следствие, доначисление значительных денежных сумм³, подлежащих уплате в бюджет.

Вообще, концепция фактического права на доход, или концепция бенефициарного собственника⁴, была выработана международным сообществом в 1970-е гг. в целях определения лиц, на которых распространяется льготный режим соглашений

³ Например, решениями судебных инстанций было оставлено в силе решение Межрайонной инспекции ФНС России № 7 по Амурской области от 31 мая 2015 г. № 07-09/11, которым в отношении ООО «Олекминский рудник» были произведены начисления налога на прибыль организаций в сумме 133 278 314 руб., штрафа в сумме 13 327 831,40 руб., пеней в сумме 55 699 553,04 руб. Другой пример: решениями судебных инстанций, за исключением первой, было оставлено в силе решение Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Вологодской области от 1 ноября 2013 г. № 06-21/19, которым ООО «Капитал» было предложено уплатить 214 068 945 руб. налога на доходы иностранных организаций, а также было начислено 104 060 698 руб. пеней.

⁴ Понятия «лицо, имеющее фактическое право на доход», и «бенефициарный собственник» в рамках данной статьи используются как синонимичные. Такой подход применяется в судебной практике и государственными органами власти, например, Министерство финансов РФ в письме от 9 апреля 2014 г. № 03-00-РЗ/16236 использует термины «фактический получатель дохода» и «бенефициарный собственник» как равнозначные.

об избежании двойного налогообложения⁵, нашла закрепление в статьях Модельной налоговой конвенции о доходах и капитале Организации экономического сотрудничества и развития (далее — Модельная конвенция ОЭСР) и к настоящему времени довольно прочно заняла место в системе налогово-правового механизма Российской Федерации, что подтверждается как изменениями в законодательстве о налогах и сборах Российской Федерации⁶, так и тенденциями в развитии правоприменительной практики.

Содержание концепции фактического права на доход сводится к следующему. Согласно п. 1 ст. 7 НК РФ, если международным договором Российской Федерации установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные данным Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации. Соглашения об избежании двойного налогообложения может быть установлена пониженная или нулевая ставка в отношении доходов от источников в Российской Федерации для иностранных организаций, однако для применения преимуществ СИДН иностранная компания должна подтвердить свое фактическое право на доход, т. е. возможность в полном объеме, без каких-либо ограничений, по

своему усмотрению распоряжаться полученным доходом. В противном случае положения СИДН к возникшим правоотношениям применяться не могут, и налоговый агент обязан удержать сумму налога на прибыль организаций, рассчитываемую по общим правилам, установленным гл. 25 НК РФ. При этом налоговые риски доначисления сумм налога на прибыль организаций, пеней и привлечения к налоговой ответственности по ст. 123 НК РФ ложатся на налогового агента.

При проведении контрольных мероприятий налоговые органы придают большое внимание анализу обоснованности применения налогоплательщиками и налоговыми агентами льгот, предоставляемых СИДН⁷, а именно устанавливают, является ли резидент иностранного государства, с которым у Российской Федерации заключен договор об избежании двойного налогообложения, фактическим получателем дохода или нет. Процедура такова: в случае обнаружения неправомерного использования преимуществ СИДН налогоплательщиком — иностранной организацией, не являющейся фактическим получателем дохода, и, соответственно, неудержания налоговым агентом суммы налога на прибыль организаций, подлежащей уплате по общим правилам, установленным в гл. 25 НК РФ, налоговые органы выносят решения о доначислении налога на прибыль организаций, подлежащего внесению в бюджет налоговым агентом. Далее налоговый агент — источник выплаты дохода в РФ в случае несогласия с выводами налогового органа обращается в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа. Рассмотрев возникший налоговый спор по

⁵ Подробнее об истории возникновения и содержании концепции фактического права на доход в международном налоговом праве см.: *Хаванова И. А.* Концепция бенефициарного владельца (собственника) в налоговом праве // *Журнал российского права.* 2014. № 12. С. 50—60.

⁶ Федеральным законом от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ в Налоговый кодекс РФ введено понятие лица, имеющего фактическое право на доход, а также внесены другие изменения и дополнения в развитие концепции фактического права на доход. Указанные изменения вступили в силу с 1 января 2015 г.

⁷ Подробнее см.: *Контроль в финансово-бюджетной сфере: науч.-практ. пособие / отв. ред. И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина.* М., 2016.

существо, суд принимает окончательное решение. Задача суда состоит в том, чтобы дать правовую оценку решению налогового органа: в случае признания позиции налогового органа обоснованной — отказать заявителю (плательщику налога на прибыль организаций) в удовлетворении его заявления и оставить в силе решение налогового органа, и, наоборот, в случае признания позиции налогового органа необоснованной — удовлетворить требование заявителя и отменить решение налогового органа (полностью или частично).

Таким образом, правоприменительная деятельность с использованием концепции фактического права на доход по «поиску» бенефициарного собственника состоит из двух уровней:

1) сначала правовую позицию по результатам контрольных мероприятий выражает налоговый орган;

2) далее, при несогласии налогового агента с решением налогового органа, спор становится предметом судебного разбирательства, и суд выносит окончательное решение по делу.

Правоприменительная практика по разрешению налоговых споров, возникающих в связи с использованием налогоплательщиками и налоговыми агентами преимуществ СИДН, складывалась в России неоднозначно. Ранее, примерно до 2011 г., судебная практика шла по формально-юридическому пути⁸: суды признавали иностранную организацию фактическим получателем дохода при наличии правовых оснований для его получения — факта заключения договора и, соответ-

ственно, выносили решения в пользу налогоплательщиков и (или) налоговых агентов. Показательно в этом плане дело “Eastern Value Partners Limited”, где судебные решения вынесены в пользу заявителя — компании “Eastern Value Partners Limited” в обеих инстанциях. Так, Арбитражный суд г. Москвы признал недействительным, не соответствующим НК РФ, решение Межрайонной инспекции ФНС России № 47 по г. Москве о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенное в отношении компании “Eastern Value Partners Limited”⁹. Девятый арбитражный апелляционный суд решение Арбитражного суда г. Москвы от 29 августа 2012 г. по делу № А40-60755/12-20-388 оставил без изменения, а апелляционную жалобу налогового органа — без удовлетворения¹⁰. Обеими судебными инстанциями в решениях по этому делу была высказана позиция о необходимости применения к возникшим налоговым правоотношениям по уплате налога на прибыль от полученного иностранной организацией “HypoReal East Limited” (Республика Кипр) дохода (процентов) по договору займа, заключенному между компанией “Eastern Value Partners Limited” и иностранной организацией “HypoReal East Limited”, Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» от 5 декабря 1998 г. Это дело стало предметом пристального внимания исследователей¹¹.

⁸ Подробнее см.: Брук Б. Я. Перспективы кодификации концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве // Закон. 2014. № 8. С. 43—57; Мачехин В. А. Фактическое право на доход: российские фискальные органы развивают концепцию // Налоги (журнал). 2015. № 4. С. 32—35.

⁹ См. решение Арбитражного суда г. Москвы от 29 августа 2012 г. по делу № А40-60755/12-20-388.

¹⁰ См. постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 5 декабря 2012 г. № 09АП-33421/2012-АК.

¹¹ См.: Хаванова И. А. Концепция бенефициарного владельца (собственника) в налоговом праве. С. 50—60; Анищенко Д. Е. Кон-

Противоположное решение вынес Арбитражный суд г. Москвы по делу «Нарьянмарнефтегаз»¹², в котором, поддерживая позицию налогового органа о доначислении подлежащих уплате в бюджет сумм по налогу на прибыль организаций и пеней, вывел логическую цепочку в обоснование возможности применения при разрешении налогового спора концепции фактического права на доход через действие принципа международного права об идентичности толкования и понимания международно-правового договора, указав, что «...хотя в настоящее время Российская Федерация не является членом ОЭСР, но для нее официальное толкование, содержащееся в комментариях к Модели соглашения ОЭСР, приобретает обязательный характер в результате действия принципа идентичности толкования и понимания международно-правового договора, при заключении двустороннего договора об избежании двойного налогообложения с государством — членом ОЭСР...»

В деле «Нарьянмарнефтегаз» и в последующих делах, как, например, в деле «Орифлэйм Косметикс»¹³, суд

цепция «фактического права на доход» в российской судебной практике // *Налоги (журнал)*. 2016. № 4. С. 26—29.

¹² См. решение Арбитражного суда г. Москвы от 5 августа 2011 г. по делу № А40-1164/11-99-7. Данное решение было оставлено без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 28 октября 2011 г. № 09АП-23751/2011-АК, постановлением Арбитражного суда Московского округа от 27 февраля 2012 г. по делу № А40-1164/11-99-7. Определением ВАС РФ от 21 июня 2012 г. № ВАС-7104/12 отказано в передаче дела № А40-1164/11-99-7 в Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ для пересмотра в порядке надзора данного постановления.

¹³ См. решение Арбитражного суда г. Москвы от 4 декабря 2014 г. по делу № А40-138879/2014. Данное решение было оставлено без изменения постановлением Девя-

признал сестринские компании кондуитными, т. е. компаниями-посредниками, и согласился с решением налогового органа о доначислении налога на прибыль у источника выплаты — компании резидента и привлечении последнего к налоговой ответственности.

Определяющим для развития правоприменительной практики в свете концепции фактического права на доход стало постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 15 ноября 2011 г. № 8654/11 по делу «ОАО Угольная компания “Северный Кузбасс”». Президиум ВАС РФ, отменяя решения трех предыдущих судебных инстанций, в указанном постановлении сделал вывод о невозможности применения преимуществ международных налоговых соглашений в обход положений НК РФ, а также сформулировал правовую позицию, согласно которой официальный комментарий к Модельной конвенции ОЭСР подлежит применению при толковании международных соглашений об избежании двойного налогообложения, так как Модельная конвенция ОЭСР является рамочным документом, устанавливающим общие принципы и подходы к устранению двойного налогообложения. Президиум ВАС РФ определил, таким образом, направление развития правоприменительной практики и легализовал использование судами Модельной конвенции ОЭСР при установлении бенефициарного собственника.

В последующем суды при мотивировании своих решений стали активнее ссылаться на Модель-

того арбитражного апелляционного суда от 6 марта 2015 г. по делу № А40-138879/2014, постановлением Арбитражного суда Московского округа от 11 июня 2015 г. по делу № А40-138879/14. Определением Верховного Суда РФ от 14 января 2016 г. по делу № А40-138879/14 было отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения Судебной коллегией по экономическим спорам.

ную конвенцию ОЭСР и официальные комментарии к ней¹⁴. Так, Девятый апелляционный арбитражный суд в постановлении от 7 февраля 2017 г. по делу № 09АП-63463/2016 по заявлению ПАО «Северсталь» к Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 5 цитирует комментарий к ст. 10 Модельной конвенции ОЭСР; Первый апелляционный арбитражный суд в постановлении от 15 мая 2017 г. по делу № А11-6602/2016 по заявлению ПАО «Владимирская энергосбытовая компания» к Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Владимирской области подробно аргументирует, почему довод заявителя о необоснованном применении налоговыми органами и судами положений Модельной конвенции ОЭСР правомерно отклонен судом первой инстанции.

ФНС России в письме от 17 мая 2017 г. № СА-4-7/9270@ «О практике рассмотрения споров по вопросу неправомерного применения налоговыми агентами льготных условий налогообложения при взимании налога на прибыль с доходов иностранных организаций» констатирует, что «при рассмотрении споров, связанных с применением Соглашений в целях достижения идентичности толкования и понимания международного договора, судами используется Модельная конвенция об избежании двойного налогообложения Организации экономического сотрудничества и развития, являющаяся основой для большинства соглашений, и официальные комментарии к ней». Анализируя сложившуюся судебную практику, можно

согласиться с таким выводом ФНС России, но частично, так как не все суды и не всегда, применяя концепцию фактического права на доход при оценке правомерности применения налоговыми агентами преференций по налогу на прибыль, обосновывают свою позицию ссылками на Модельную конвенцию ОЭСР¹⁵.

В связи с этим возникает вопрос: правомерно ли применение российскими судами положений Модельной конвенции ОЭСР, учитывая, что Российская Федерация не является членом ОЭСР, Модельная конвенция ОЭСР не ратифицирована в Российской Федерации и, соответственно, не является источником российского права? Этот вопрос — принципиальный, так как при принятии решения суд должен определить, какие законы и иные нормативные правовые акты следует использовать по конкретному делу. Несмотря на сложившуюся судебную практику по использованию для обоснования своей позиции ссылок на Модельную конвенцию ОЭСР, а также несмотря на фактическую ее легализацию Президиумом ВАС РФ по делу 2011 г. «Северный Кузбасс», считаем, что применение судами

¹⁴ См., например, постановления ФАС Северо-Западного округа от 19 апреля 2011 г. по делу № А56-94331/2009, от 8 февраля 2012 г. по делу № А56-23858/2011, ФАС Московского округа от 2 августа 2012 г. по делу № А40-58575/11-129-248, ФАС Западно-Сибирского округа от 31 декабря 2012 г. по делу № А45-3310/2011.

¹⁵ В качестве примеров судебных решений, где суды не ссылаются при обосновании своих выводов на Модельную конвенцию ОЭСР, можно привести следующие: постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 31 мая 2016 г. № Ф03-2220/2016 по делу № А04-6181/2015 по заявлению ООО «Олекминский рудник» к Межрайонной инспекции ФНС России № 7 по Амурской области; постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 4 августа 2015 г. № 09АП-28112/2015 по делу № А40-12815/15 по заявлению ООО «ТД “Петелино”» к Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам Московской области; постановление Арбитражного суда Московского округа от 25 января 2017 г. № Ф05-21597/2016 по делу № А40-442/2015 по заявлению ЗАО «Кредит Европа Банк» к Межрайонной инспекции ФНС России № 50 по г. Москве.

положений Модельной конвенции ОЭСР и официальных комментариев к ней, не имеющих общеобязательной юридической силы на территории Российской Федерации, является неправомерным.

2012—2014 гг. стали переломными для судебной практики по налоговым спорам об обоснованности использования преференций СИДН: «поворот» судебной практики произошёл на 180 градусов — от вынесения решений в пользу налоговых агентов — источников доходов иностранных организаций в РФ к вынесению решений в поддержку позиции налоговых органов. Причем изначально суды обосновывали свои выводы концепцией получения налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды. Например, в решении по делу ООО «ТД “Петелино”»¹⁶ суды исходят из правовой позиции, сформулированной в постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», о получении налогоплательщиком необоснованной выгоды в виде применения освобождения от налога у источника. В дальнейшем в судебной правоприменительной практике наметилась тенденция мотивации решения с учетом концепции фактического права на доход, а в настоящее время судебная практика идет именно по этому пути.

После принятия Федерального закона от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ, которым концепция фактического права на доход была имплементирована в российское законодательство, суды в своих решениях стали ссылаться на ст. 7 НК РФ, где дается определение лица, имеющего фактическое право на доход, а также на

ст. 309, 310, 312 НК РФ, содержащие положения об особенностях налогообложения иностранных компаний. Примерами таких судебных решений являются: определение Верховного Суда РФ от 5 августа 2016 г. № 307-КГ16-7111 по делу № А13-5850/2014 по заявлению ООО «Капитал» к Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Вологодской области; постановления Арбитражного суда Московского округа от 25 января 2017 г. № Ф05-21597/2016 по делу № А40-442/2015 по заявлению ЗАО «Кредит Европа Банк» к Межрайонной инспекции ФНС России № 50 по г. Москве, от 27 мая 2016 г. № Ф05-6667/2016 по делу № А40-116746/2015 по заявлению ПАО «МДМ Банк» к Межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 9 и др. Ситуация в настоящее время складывается таким образом: применение Модельной конвенции ОЭСР остается на усмотрение суда. Так, в некоторых делах суды обосновывают свое решение, ссылаясь на нормы НК РФ, а в других — и на нормы НК РФ, и на положения Модельной конвенции ОЭСР. В любом случае следует положительно оценить имплементацию концепции фактического права на доход в национальное законодательство, так как она позволяет судам избегать необходимости ссылаться в своих решениях на положения нератифицированного международного акта.

Особенностью российской правоприменительной практики при использовании концепции фактического права на доход является то, что налоговые органы и далее судебные инстанции исходят от обратного, доказывая и обосновывая, что лицо (иностранная организация), получившее доход в виде процентов, дивидендов, роялти, не является его фактическим (бенефициарным) собственником. Официально данная позиция изложена Федеральной налоговой службой в письме от 17 мая

¹⁶ См. решение Арбитражного суда г. Москвы от 8 мая 2015 г. по делу № А40-12815/15 и постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 4 августа 2015 г. № 09АП-28112/2015.

2017 г. № СА-4-7/9270@ «О практике рассмотрения споров по вопросу неправомерного применения налоговыми агентами льготных условий налогообложения при взимании налога на прибыль с доходов иностранных организаций», где указано, что «налоговому органу для отказа в применении льгот по соглашению достаточно доказать, что непосредственный получатель дохода не является фактическим получателем дохода, и не устанавливать конечного бенефициарного собственника дохода...».

Проведенный анализ решений налоговых и судебных органов позволяет выделить основную проблему, возникающую в правоприменительной практике по таким делам, — это установление критериев бенефициарного собственника. Положительно оценивая введение в НК РФ понятия лица, имеющего фактическое право на доход, и обязанности иностранных компаний подтверждать их фактическое право на доход российским налоговым агентам, считаем, что этого недостаточно, необходимо выработать и закрепить законодательно четкие критерии, по которым определяется бенефициарный собственник. Попытки определения таких критериев были предприняты И. А. Хавановой¹⁷, С. А. Аракеловым¹⁸, Б. Я. Бруком¹⁹, О. С. Федоровой²⁰. В принципе, соглашаясь с высказанными автора-

ми аргументами, полагаем, что следует определять не критерии, по которым лица относятся к бенефициарным собственникам, а критерии, которые свидетельствуют об обратном, т. е. о том, что лицо не является фактическим собственником дохода, что представляется более актуальным с учетом складывающейся правоприменительной практики.

Обобщая закрепленные в проанализированных правоприменительных актах подходы, можно выделить следующие критерии (факторы), которые используются налоговыми органами и судами при оценке наличия или отсутствия у лица фактического права на доход:

1) критерий осуществления посреднических функций в интересах иного лица при наличии юридических обязательств по передаче, распределению полученных доходов в пользу иного лица;

2) критерий принимаемых предпринимательских рисков получателем дохода;

3) критерий ограниченности полномочий получателя дохода, номинальности директора и (или) ограниченной компетенции совета директоров по распоряжению полученными доходами;

4) фактор выплаты дохода такому третьему лицу, которое при прямом получении таких доходов от источников в Российской Федерации не имело бы права на применение льгот и преференций по СИДН;

5) фактор реального присутствия, т. е. наличия сотрудников и офиса у иностранной организации — первого получателя дохода;

6) критерий «зеркального» перечисления полученного иностранной организацией от источника выплат в РФ дохода третьему лицу, когда непосредственно после получения дохода иностранная организация совершает перечисление денежных средств на аналогичных или схожих условиях третьему лицу;

7) критерий системности транзитных платежей по перечислению до-

¹⁷ См.: Хаванова И. А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / под ред. И. И. Кучерова. М., 2016; Хаванова И. А. Концепция бенефициарного владельца (собственника) в налоговом праве. С. 50—60.

¹⁸ См.: Аракелов С. А. Развитие концепции фактического права на доход: подходы ФНС России с учетом сформировавшейся судебной практики // Закон. 2017. № 5. С. 45—56.

¹⁹ См.: Брук Б. Я. Указ. соч. С. 43—57.

²⁰ См.: Федорова О. С. Налог на прибыль: актуальные вопросы из практики налогового консультирования // Налоги и финансовое право. 2017. № 7. С. 107—118.

хода от лица резидента страны — участника СИДН в адрес третьего лица, не имеющего льгот по СИДН;

8) фактор отражения спорных денежных средств за балансом как размещение депозитов от своего имени, но в интересах других юридических и физических лиц, когда в качестве собственного дохода признается только агентское вознаграждение;

9) фактор отсутствия препятствий к заключению прямых договоров, а не через страну, имеющую СИДН;

10) фактор наличия налоговой выгоды от действий налогоплательщика при отсутствии иной деятельности, кроме той, доходы от которой попадают под освобождение от налогообложения в соответствии с СИДН.

Не претендуя на исчерпывающий характер предложенных кри-

териев (факторов), отметим, что для признания налоговым или судебным органом лица не имеющим фактического права на доход может оказаться достаточным одного из вышеуказанных критериев (факторов).

Таким образом, в настоящее время развитие правоприменительной практики по оценке и определению обоснованности (необоснованности) использования налогоплательщиками и налоговыми агентами преимуществ СИДН идет по пути активного применения налоговыми и судебными органами концепции фактического права на доход, и, как нам представляется, именно правоприменительная практика станет основой для выработки и законодательного закрепления четких критериев отнесения лиц к бенефициарным собственникам.

Библиографический список

Анищенко Д. Е. Концепция «фактического права на доход» в российской судебной практике // *Налоги (журнал)*. 2016. № 4.

Аракелов С. А. Развитие концепции фактического права на доход: подходы ФНС России с учетом сформировавшейся судебной практики // *Закон*. 2017. № 5.

Брук Б. Я. Перспективы кодификации концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве // *Закон*. 2014. № 8.

Контроль в финансово-бюджетной сфере: науч.-практ. пособие / отв. ред. И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина. М., 2016.

Мачехин В. А. Фактическое право на доход: российские фискальные органы развивают концепцию // *Налоги (журнал)*. 2015. № 4.

Поветкина Н. А. Финансовая устойчивость Российской Федерации. Правовая доктрина и практика обеспечения: монография / под ред. И. И. Кучерова. М., 2016.

Федорова О. С. Налог на прибыль: актуальные вопросы из практики налогового консультирования // *Налоги и финансовое право*. 2017. № 7.

Хаванова И. А. Концепция бенефициарного владельца (собственника) в налоговом праве // *Журнал российского права*. 2014. № 12.

Хаванова И. А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / под ред. И. И. Кучерова. М., 2016.