

РОЛЬ ВНУТРЕННЕГО ПРАВИЛА «ЛИЦО, ИМЕЮЩЕЕ ФАКТИЧЕСКОЕ ПРАВО НА ДОХОД» В МЕЖДУНАРОДНЫХ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЯХ

А. В. Николаев

Сибирский федеральный университет

THE ROLES OF THE DOMESTIC RULE «THE PERSON WHO HAS THE ACTUAL RIGHT TO INCOME» IN INTERNATIONAL TAX RELATIONS

A. V. Nikolaev

Siberian Federal University

Аннотация: правило ст. 7 НК РФ «лицо, имеющее фактическое право на доход» не является репликой договорного правила «бенефициарный собственник» из ст. 10–12 модельной конвенции ОЭСР. В силу ряда причин неоправданно использовать правило ст. 7 для толкования термина «лицо, имеющее фактическое право на доход» налоговых соглашений с российским участием. Но данное правило обладает потенциалом внутреннего общего правила против избежания налогов для отношений, урегулированных налоговыми соглашениями.

Ключевые слова: бенефициарный собственник, лицо, имеющее фактическое право на доход, избежание налогов, договорное специальное правило против избежания налогов, внутреннее общее правило против избежания налогов.

Abstract: the rule «the person who has the actual right to income» from Article 7 of the Tax Code of the Russian Federation is not a replica of the treaty rule «beneficial owner» from Articles 10–12 of the MC OECD. For a number of reasons, it is unjustified to use the rule from Article 7 to interpret the term «the person who has the actual right to income» from tax treaties with Russian participation. However, in relationships governed by tax treaties, the rule from Article 7 has the potential to act as a domestic general anti-avoidance rule.

Key words: beneficial owner, the person who has the actual right to income, tax avoidance, treaties special anti-avoidance rule, domestic general anti-avoidance rule.

Прошло десятилетие с момента появления в ст. 7 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) правила о лице, имеющем фактическое право на доход (далее – ЛИФПД)¹. При рождении от новелл ждали, с неизбежными оговорками, преодоления неопределенности договорного термина ЛИФПД из соглашений об избежании двойного

налогообложения (далее – СИДН) с российским участием². Такой договорной термин соответствует договорному термину «бенефициарный собственник» из ст. 10–12 Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития в отношении налогов на доходы и капитал (далее – МК ОЭСР).

¹ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций) : федер. закон от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2014. № 48. Ст. 6657.

© Николаев А. В., 2024

² См.: например: Брук Б. Я. Перспективы кодификации концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве // Закон. 2014. № 8. С. 43–57 ; Хаванова И. А. К вопросу о понятии «фактическое право на доход» в налоговом праве // Финансовое право. 2014. № 11. С. 32–37 ; Её же. Концепция бенефициарного владельца (собственника) в налоговом праве // Журнал рос. права. 2014. № 12. С. 50–60.

Бенефициарный собственник проник во внутреннее налоговое право стран общего права естественным ходом вещей. Будучи обиходным инструментом имущественных отношений, порождающих события и факты, значимые для налогообложения, бенефициарная собственность в налоговых правоотношениях «может предоставлять лицу определенные права и льготы, но в то же время служить основанием для оспаривания сделок»³. Относящиеся к этой семье права Соединенное Королевство и США доминировали в международном хозяйственном обороте XX в., когда происходило становление международного налогового права, а значит, было трудно избежать внесения ими в международные налоговые правоотношения инструментов внутреннего налогового права.

В 1925 г., в ходе работы Лиги Наций над проектами моделей налоговых соглашений, комитет ее экспертов обеспокоился возможной ситуацией, когда налогоплательщик государства, заключившего налоговое соглашение, становится владельцем доли активов, приносящей доход, но только на период, необходимый для получения налоговых льгот на доход, реальную выгоду от которого получает другое лицо, не имеющее прав на льготы по налоговому соглашению. В проектах моделей конвенций, разработанных под эгидой Лиги Наций, средств против этого не имелось⁴, но для устранения таких рисков договорная практика государств породила правило о предоставлении у источника дохода льгот, предусмотренных налоговым соглашением, только тому бенефициарному собственнику дохода, кто является резидентом другого договаривающегося государства. Первым стало американо-канадское соглашение 1942 г., за ним последовали британо-американское соглашение 1945 г. и британо-канадское 1946 г. Правило о бенефициарном собственнике заняло прочное место в налоговых соглашениях благодаря британской систематичной договорной практике начиная с протоколов 1966 г. к соглашению

с США 1946 г. и к соглашению со Швейцарией, соглашений 1966 г. с Новой Зеландией и 1967 г. с Нидерландами, протоколов 1968 г. к соглашениям с Антигуа, Данией и Швецией, соглашений 1969 г. с Финляндией и 1975 г. с Испанией. Далее правило о бенефициарном собственнике стало рядовой практикой в налоговых соглашениях с участием стран общего права: Ирландия включила его в налоговое соглашение 1968 г. с Францией, Австралия – в налоговые соглашения с Японией 1969 г. и Германией 1972 г. и т. д.

Опираясь на продолжительный опыт, британская делегация настояла на включении правила о бенефициарном собственнике в проект МК ОЭСР и оно появилось в ст. 10–12 МК ОЭСР 1977 г.⁵, а в 1980 г. было воспроизведено в ст. 10–12 Типовой конвенции ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами⁶ (далее – ТК ООН). Из обоих документов правило проникло в подавляющее число СИДН, заключаемых странами мира, и даже отсутствуя в текстах СИДН оно не единожды признавалось правилом, подразумеваемым договаривающимися государствами по-умолчанию⁷. Но неопределенность значения договорного термина «бенефициарный собственник» стала общепризнанной проблемой, ее устранение на десятилетия стало лейтмотивом реформ Комментариев к ст. 10–12 МК ОЭСР и ТК ООН, а также регулятивных усилий властей ряда государств.

Уже в 1986 г. ОЭСР признала проблему и наметила увязать статус бенефициарного собственника с полномочиями лица в отношении

³ См.: *Гидирим В. А.* Основы международного корпоративного налогообложения. М., 2016. 1088 с.

⁴ О всеобщем намерении согласовать в рамках Лиги Наций меры устранения двойного налогообложения и о желании немногих государств увязать это с выработкой мер против избежания налогов при реализации мер устранения двойного налогообложения см.: *Jogarajan S.* Double Taxation and The League of Nations. Cambridge University Press, 2018. P. 30–31 и далее.

⁵ OECD (1977), Model Tax Convention on Income and on Capital : Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs 1977, OECD Publishing, Paris. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264055919-en> (дата обращения: 21.08.2024).

⁶ United Nation Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (1980). New York, 1980. URL: <https://digitallibrary.un.org/record/13957> (дата обращения: 21.08.2024).

⁷ См., например: Conseil d'État, 3ème et 8ème sous-sections réunies, 29/12/2006, 283314, Publié au recueil Lebon. URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000018004870&fastReqId%20=108794529&fastPos=1.19> (дата обращения 21.08.2024) ; Sentencia 14 de agosto de 2013: Tribunal Fiscal de la Nación. Capital Federal, Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Id SAIJ: FA13998197. URL: <http://www.saij.gov.ar/tribunal-fiscal-nacion-nacional-ciudad-autonoma-buenos-aires-molinos-rio-plata-recurso-apelacion-fa13998197-2013-08-14/123456789-791-8993-1ots-eupmocsollaf> (дата обращения: 21.08.2024).

дохода, налогооблагаемого у источника⁸. В 1998 и 2002 гг. появились новеллы⁹, ставшие текстом Комментариев к ст. 10–12 МК ОЭСР 2003 г.¹⁰, но не давшие удовлетворительного дефиниции бенефициарного собственника. Лишь стартовавшая в 2011 г. реформа Комментариев породила утвержденные в 2014 г. положения, что статус бенефициарного собственника определяется не фактом владения активами, приносящими доход, не статусом лица по внутренним или международным актам как осуществляющего конечный контроль над объектами или активами, а исключительно наличием у лица полномочий свободно пользоваться и распоряжаться полученным доходом при отсутствии у него юридических обязательств или обязательств из фактов и обстоятельств передать полученный платеж другому лицу¹¹. Впоследствии ООН сочла подход ОЭСР эффективным, воспроизведя те же положения в Комментариях к ТК ООН 2021 г.¹².

Отсутствие в СИДН дефиниции термина «бенефициарный собственник» и неопределенность правового статуса Комментариев к МК ОЭСР подвели власть ряда государств к идее «о необходимости закрепить значение термина в авторитетном источнике права. Многие страны пошли по вполне очевидному и, казалось

бы, логичному пути: закрепить определение во внутреннем законодательстве», так поступили Израиль, КНР, Индонезия и др.¹³, включая Российскую Федерацию.

Термины СИДН с российским участием, соответствующие термину «beneficial owner» («*bénéficiaire effectif*») из ст. 10–12 МК ОЭСР и ТК ООН, не единообразны, но отечественный концепт принято именовать «фактическим правом на доход» (далее – ФПД) а получатель дохода, имеющий право на льготу по СИДН с российским участием, известен как ЛИФПД¹⁴. Первую дефиницию термина находим в методике 2003 г. применения главы 25 НК РФ к обложению доходов нерезидентов у источника в Российской Федерации¹⁵. Но дефиниция оказалась бесперспективной, а функция раскрытия значения термина перешла к рекомендательным разъяснениям Минфина РФ и ФНС РФ по вопросам применения норм СИДН в конкретных обстоятельствах¹⁶. Разъяснения отсылали к Комментариям к МК ОЭСР, суды оперировали такими разъяснениями, что делало их непременно источником в налоговых спорах. «Вершиной» подхода стало письмо Минфина РФ от апреля 2014 г.¹⁷, с одной стороны, опиравшееся на действующие Комментарии к ст. 10–12 МК ОЭСР 2003 г., с дру-

⁸ OECD (2019), Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies, in Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing, Paris. URL: <https://doi.org/10.1787/df2b24ed-en> (дата обращения: 21.08.2024).

⁹ OESD (1998), Harmful Tax Competition : an Emerging Global Issue, OECD Publishing, Paris. URL: DOI:<https://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en> (дата обращения: 21.08.2024); OESD (2019), Restricting the Entitlement to Treaty Benefits, in Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing, Paris. URL: <https://doi.org/10.1787/870062c1-en> (дата обращения: 21.08.2024).

¹⁰ OECD (2003) Model Tax Convention on Income and on Capital : Condensed Version 2003, OECD Publishing. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2003-en (дата обращения: 21.08.2024).

¹¹ OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital : Condensed Version 2014, OECD Publishing. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en (дата обращения: 21.08.2024); OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing. URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en (дата обращения: 21.08.2024).

¹² United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries : 2021 Update. New York, 2021. URL: <https://doi.org/10.18356/9789210001007> (дата обращения: 21.08.2024).

¹³ См.: Гидирим В. А. Указ. соч.

¹⁴ О терминологических проблемах подробнее см.: Хаванова И. А. Толкование и применение соглашений об избежании двойного налогообложения в условиях действия многосторонней Конвенции. М., 2022. С. 275 и далее.

¹⁵ См.: Пункты 8-8.3 Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций : утв. Приказом МНС РФ от 28 марта 2003 г. № БГ-3-23/150 // Бухгалтерский учет. 2003. № 9.

¹⁶ Примеры таких разъяснений см.: Ахметшин Р. И. Налоговые аспекты деофшоризации : мировые тенденции в зеркале российской действительности // Закон. 2014. № 6. С. 40–46 ; Мачехин В. Фактическое право на доход в налоговом праве России : основные этапы развития // The XX International Scientific Conference Functioning of Investments Financed from State Resources and from Other Sources in The Countries of Central And Eastern Europe, 23–24 September 2021. Editors S. Moroz, U. K. Zawadzka-Pak. Białystok, 2022. S. 128–130.

¹⁷ Письмо Минфина РФ от 9 апреля 2014 г. № 03-00-РЗ/16236 «О применении льгот, предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения» // ЭИЖ (Бухгалтерское приложение). 2014. № 16.

гой – фактически воспроизводившее ряд позиций о бенефициарном собственнике и о кондуктивной компании из «прецедентных» решений иностранных судов¹⁸.

Правительство РФ обозначило намерение законодательно закрепить правило о ЛИФПД в 2011 г., наметив в Основных направлениях налоговой политики внести в НК РФ норму, основанную на статье МК ОЭСР и запрещающую применение льгот и преференций, предусмотренных СИДН с российским участием, к конечному бенефициару, не являющемуся резидентом договаривающихся государств. Это было повторено в 2012 г., а в 2013 г. в Основных направлениях налоговой политики было объявлено о предстоящем внесении в НК РФ поправок, устанавливающих «понятие фактического получателя дохода (лица, имеющего фактическое право на доход), что ... позволит использовать некоторые инструменты противодействия уклонению от налогообложения в международных налоговых отношениях».

Первым шагом к реализации заявленного Правительством РФ намерения внести поправки в НК РФ стал проект 27-05-2014 Федерального закона от Минфина РФ¹⁹, но воплощение получил законопроект № 630365-6, внесенный группой депутатов Госдумы в октябре 2024 г.²⁰. Законодательная инициатива воплотилась оперативно, без многолетней публичной дискуссии с отечественными предпринимателями, налого-

ведами, юристами²¹ и уже 1 января 2015 г. свежие нормы ст. 7 НК РФ вступили в силу. За этим последовали оценки новелл налоговедами в сопоставлении с Комментариями к ст. 10–12 МК ОЭСР 2014 г.

Новеллы не копировали эти Комментарии, новеллы были сходны с упомянутым выше письмом Минфина РФ от апреля 2014 г., но дополнены специфичным определением ЛИФПД, которое мы будем вынуждены разобрать далее. Осторожная оценка новелл полагала, что при всем «незначительном расхождении» дефиниции НК РФ с Комментариями к МК ОЭСР 2014 г., характеристика ЛИФПД в целом соответствует Комментариям, провозглашающим применение термина в свете объекта и целей СИДН, включая предотвращение избежания налогов или уклонения от их уплаты²².

Резкое мнение состояло в том, что вопреки подходам Комментариев к МК ОЭСР 2014 г., мировой науки и практики в п. 2 ст. 7 НК РФ смешались созвучные по названию, но разные по сути международная налоговая концепция «бенефициарного собственника дохода» и концепция «бенефициарного собственника компаний из сферы противодействия отмыванию доходов»²³. Под концепцией «из сферы противодействия отмыванию доходов» подразумевался внесенный в 2013 г. в ст. 3 закона о противодействии незаконным финансовым операциям²⁴ термин «бенефи-

¹⁸ Обзор таких «прецедентных» решений судов см.: Демин А. В., Николаев А. В. Доктрина бенефициарного собственника в налоговом праве. М., 2021. С. 143–165. Воспроизведенную в письме позицию, что бенефициарный собственник это тот, кто вправе пользоваться и распоряжаться полученным доходом, им не является получатель дохода, обязанный перечислить полученную сумму другому лицу, не имеющему права на льготы по применимому СИДН, мы затем встретим в Комментариях к ст. 10–12 МК ОЭСР 2014 г. Но воспроизведенная в письме позиция, что при квалификации резидента другого договаривающегося государства в качестве бенефициарного собственника учитываются выполняемые им функции и принимаемые риски, в Комментариях не попала.

¹⁹ См.: https://minfin.gov.ru/document?id_4=21807-proekt_federalnogo_zakona_o_vnesenii_izmenenii_v_chasti_pervuyu_i_vtoruyu_nalogovogo_kodeksa_rossiiskoi_federatsii_v_chasti_nalogooblozheniya_pribyli_kontroliruemykh_inostrannykh_kompanii_i_dokhodov_inostrannykh_organizatsii (дата обращения: 21.08.2024).

²⁰ См.: URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/630365-6> (дата обращения: 21.08.2024).

²¹ Критическому анализу успели подвергнуть лишь законопроект Минфина РФ (см.: Брук Б. Я. Указ. соч.; Микрюков В. А. Концепция бенефициарной собственности и бремя деофшоризации российской экономики // Законодательство и экономика. 2014. № 7; Хаванова И. А. К вопросу о понятии «фактическое право на доход» в налоговом праве). Между тем ОЭСР провела многолетнее публичное обсуждение проекта новелл Комментариев к ст. 10–12: представители международных сообществ предпринимателей, налоговедов и юристов публично выразили опасения, чаяния и предложения о содержании и формулировках документов ОЭСР, рабочая группа ОЭСР публично с обоснованием отклонила их или внесла изменения в проект текста Комментариев (см.: Обзор публичного обсуждения см.: Демин А. В., Николаев А. В. Указ. соч. С. 40–63).

²² См.: Гидирим В. А. Указ. соч.

²³ См.: Балакина З. В. Правовые проблемы интерпретации концепции бенефициарного собственника дохода в российском налоговом законодательстве // Рос. юрид. журнал. 2015. № 6 (105). С. 188–190.

²⁴ О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма : федер. закон от 7 августа 2001 г.

циарный владелец», определяемый как «физическое лицо, которое в конечном счете прямо или косвенно (через третьих лиц) владеет (имеет преобладающее участие более 25 % в капитале) клиентом – юридическим лицом либо имеет возможность контролировать действия клиента»²⁵. Автор приводимого резкого мнения увидела воспроизведение этой дефиниции в формулировке п. 2 ст. 7²⁶, что ЛИФПД «признается лицо, которое в силу прямого и (или) косвенного участия в организации, либо контроля над организацией, либо в силу иных обстоятельств имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться этим доходом».

В двух спорах судьи также трактовали норму НК РФ как равенство ЛИФПД лицу, прямо или косвенно владеющему организацией либо контролирующему ее действия. В деле ООО «Голд» судьи пришли к мнению, что в формулировке понятия ЛИФПД НК РФ «используется косвенно понятие бенефициара» ст. 3 закона о противодействии незаконным финансовым операциям²⁷. А в деле ПАО «Высочайший» отмечено, что для классификации получателя дохода в качестве ЛИФПД используются альтернативные критерии: статус лица как контролирующего деятельность иностранной компании либо право лица самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться доходом, полученным этой компанией²⁸. Это специфичное определение ЛИФПД в п. 2 ст. 7 НК РФ для нас остается загадкой: оно намеренно противопоставлено фискальной категории «бенефициарный собственник», оно порождено непониманием принципа действия данной фискальной категории или причина в стиле письма, неудачно передающего смысл послания?

ЛИФПД ст. 7 НК РФ – внутреннее правило против избежания налогов, оно не обязано соответствовать значению договорного терми-

на «бенефициарный собственник», раскрытому в Комментариях к ст. 10–12 МК ОЭСР 2014 и 2017 гг. Но акцент в Комментариях на полномочиях получателя дохода, а не на осуществлении им конечного контроля над объектами или активами (как прочитывается в п. 2 ст. 7 НК РФ), имеет основополагающее значение. Так, признание акционера иностранной компании ЛИФПД только «в силу прямого и (или) косвенного» его участия в организации упускает из виду, что конечным распорядителем доходов, связанных с этой компанией (дивидендов и не только), может быть третье лицо, прямо или косвенно в ней не участвующее. Участие конкретного лица в организации может определяться его правом на получение налоговых льгот, недоступных в этих обстоятельствах конечному распорядителю дохода, и отождествление ФПД с участием лица в организации (или с его контролем над ее действиями) упрощает избежание налогов, делая дефиницию ЛИФПД п. 2 ст. 7 НК РФ дефектным правилом против того.

Установленные в ст. 3 закона о противодействии незаконным финансовым операциям квалифицирующие признаки бенефициарного владельца (участие в капитале клиента или контроль его действий), повторение которых видится в формулировке п. 2 ст. 7 НК РФ, не соответствуют цели противодействия избежанию налогов. Для дефиниции ЛИФПД квалифицирующим признаком должно быть право лица свободно распоряжаться и пользоваться доходом иностранной организации, возникающее в силу открытого перечня причин, и участие в капитале иностранной организации или контроль над ее действиями является лишь одной из таких причин не первого порядка. По прошествии 10 лет дефиниция ЛИФПД в п. 2 ст. 7 всё еще нуждается в исправлении ошибки построения предложения или ошибки понимания квалифицирующих признаков, имеющих значение для фискальных целей.

Вынесенный ОЭСР в 2011 г. на публичное обсуждение проект поправок Комментариев к ст. 10–12 МК ОЭСР, отдавая преимущество договорному значению термина «бенефициарный собственник», оговаривал: «...из этого не следует, что значение “бенефициарного собственника” по национальному праву автоматически не применимо для толкования термина в контексте статьи: значение национально-го права применимо в той степени, в какой оно

№ 115-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2001. № 33 (ч. I). Ст. 3418.

²⁵ О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям : федер. закон от 28 июня 2013 г. № 134-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2013. № 26. Ст. 3207.

²⁶ Эта формулировка и есть упомянутое ранее дополнение к подходу письма Минфина РФ от апреля 2014 г.

²⁷ Постановление 7 ААС от 28 ноября 2019 № 07АП-12397/18(3) по делу № А03-17553/2018.

²⁸ Постановления ФАС ЗСО от 22 декабря 2022 г. № Ф04-5617/2022 по делу № А27-19778/2021 и от 16 марта 2023 г. № Ф04-143/2023 по делу № А27-1908/2022.

согласуется с общим руководством настоящего Комментария». Дискутанты (за двумя исключениями) увидели в этом риск неопределенности и угрозу дополнительных ограничений для налогоплательщиков, поскольку некоторые правительства идут в интерпретации гораздо дальше, чем допускают комментарии ОЭСР. Поэтому в Комментариях к МК ОЭСР 2014 и 2017 гг. и к ТК ООН 2021 г. за термином «бенефициарный собственник» ст. 10–12 МК ОЭСР и ст. 10–12 в ТК ООН окончательно закрепилось исключительно договорное значение, без возможности придания ему значения по внутреннему праву страны, применяющей СИДН.

Между тем новеллы ст. 7 НК РФ о ЛИФПД изначально предназначались для целей НК РФ и СИДН. Внесенные в 2016 г. поправки²⁹ оставили применение дефиниции ЛИФПД п. 2 лишь для целей НК РФ, сохранив для целей СИДН п. 3, излагающий, кто не признается ЛИФПД. Изъяло ли это на практике из-под действия норм п. 2 налоговые правоотношения, урегулированные СИДН? Нет.

Практика применения п. 2 судами редка, но из доступной видно, что к этой норме суды прибегают как в спорах о применении НК РФ к российским резидентам³⁰, так и в спорах о реализации СИДН с российским участием. В последнем случае – в контексте применения у источника дивидендов и процентов к доходу иностранной организации договорных льгот³¹ и льгот,

²⁹ Статья 1 Федерального закона от 15 февраля 2016 г. № 32-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в Федеральный закон “О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)” // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2016. № 7. Ст. 920.

³⁰ Дела ООО «Голд» (постановление 7 ААС от 28 ноября 2019 г. № 07АП-12397/18(3) по делу № А03-17553/2018) и ООО «Сибирские жилые кварталы» (постановление ФАС ЗСО от 31 октября 2022 г. № Ф04-4761/2022 по делу № А45-30593/2021).

³¹ Дела ОАО «Кучуксульфат» (постановления 7 ААС от 10 декабря 2021 г. № 07АП-9979/2020(2,3) по делу № А03-2893/2020, ФАС ЗСО от 1 июля 2021 г. № Ф04-1542/2021 по делу № А03-2893/2020 и от 7 декабря 2021 г. № Ф04-7536/2021 по делу № А03-10399/2020), ООО «Новострой» (постановление 7 ААС от 22 января 2019 г. № 07АП-10796/18, 07АП-10796/18(2) по делу № А27-13314/АП-18), ZAPARDIEL TRADING LIMITED (постановление ФАС МО от 4 марта 2016 г. № Ф05-20502/2015 по делу № А40-79854/2015) и ООО «Северное золото» (поста-

установленных НК РФ³². Также Минфин РФ, отвечая на вопросы о порядке применения СИДН при налогообложении у источника в Российской Федерации дивидендов, процентов и роялти, еще как минимум в 2022 г. регулярно ссылаясь на дефиницию ЛИФПД из п. 2 ст. 7, гораздо реже обращаясь к п. 3 той же статьи.

В отношении п. 3 также справедливо замечание о редком его использовании судами, доступные примеры исчерпываются спорами о правомерности предоставления (отказа в предоставлении) льгот, предусмотренных статьями СИДН о налогообложении процентов и дивидендов у их источника³³.

Хотя и не повсеместное, но использование термина ЛИФПД ст. 7 НК РФ для токования термина ЛИФПД из статей СИДН с российским участием о налогообложении дивидендов, процентов и роялти, видится неоправданным. Если придерживаться подхода судов, что термин ЛИФПД в тексте СИДН с российским участием имеет договорное значение а Комментарии к МК ОЭСР есть дополнительное средство толкования СИДН³⁴, то договорное значение договорного термина ЛИФПД выражает не ст. 7 НК РФ, а

новление ФАС МО от 9 июня 2021 г. № Ф05-11475/2021 по делу № А40-244218/2019).

³² Дела ПАО «Высочайший» (постановления ФАС ЗСО от 22 декабря 2022 г. № Ф04-5617/2022 по делу № А27-19778/2021 и от 16 марта 2023 г. № Ф04-143/2023 по делу № А27-1908/2022).

³³ Дела ПАО «МДМ-Банк» и ЗАО «Кредит Европа Банк» (решения АС г. Москвы от 29 октября 2015 г. по делу № А40-116746/15 и от 11 июля 2016 г. по делу № А40-442/15-39-2), АО «Южуралзолото Групп Компаний» (постановление 18 ААС от 19 мая 2021 г. № 18АП-3136/2021 по делу № А76-5391/2020), ООО «Манхэттен Девелопмент» (постановление 12 ААС от 23 июня 2016 г. № 12АП-3064/2016 по делу № А12-47731/2015), ООО «Северное золото» и ПАО «Уральский банк реконструкции и развития» (постановления 9 ААС от 26 февраля 2021 г. № 09АП-4182/2021 по делу № А40-244218/2019 и от 26 декабря 2022 № 09АП-79451/2022 по делу № А40-121109/2022), ООО «Краснобродский Южный» (постановления 7 ААС от 11 апреля 2017 г. № 07АП-10987/2016 по делу № А27-20527/2015 и от 10 мая 2017 г. по делу № А27-16584/2016). Также см. пункт 9 Обзора практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, утв. Президиумом ВС РФ 13 декабря 2023 г. URL: <https://vsrf.ru/documents/thematics/33229/> (дата обращения: 21.08.2024).

³⁴ Статья 32 Венской Конвенции о праве международных договоров : заключена в Вене 23 мая 1969 г. // Ведомости ВС СССР. 1986. № 37. Ст. 772.

положения Комментариев к ст. 10–12 МК ОЭСР и к ст. 10–12В ТК ООН. Ведь в силу отмеченных расхождений дефиниции ЛИФПД ст. 7 НК РФ и дефиниции бенефициарного собственника МК ОЭСР толкование термина ЛИФПД из СИДН с российским участием в соответствии с дефиницией ЛИФП ст. 7 придаст договорному термину значение по внутреннему праву, отличающееся от договорного значения термина «бенефициарный собственник» по МК ОЭСР и ТК ООН.

Ко всему прочему, толкование ФНС РФ правила о ЛИФПД иллюстрирует оправданность опасений, прозвучавших при обсуждении в 2011–2014 гг. новелл Комментариев к ст. 10–12 МК ОЭСР, что правительства в интерпретации бенефициарного собственника выходят за рамки, очерченные ОЭСР. В Комментариях к МК ОЭСР 2014 и 2017 гг. и ТК ООН 2021 г. говорится, что правило бенефициарного собственника введено для разъяснения смысла слов «уплаченных ... резиденту» в п. 1 ст. 10–11 МК ОЭСР и ТК ООН и в п. 2 ст. 12–12В ТК ООН, а также для разъяснения того, как ст. 12 МК ОЭСР применяется к выплатам посреднику. Его значение в том, что государство источника дохода не обязано отказываться от налогообложения дивидендов, процентов и роялти, а также платы за техническое обслуживание и дохода от автоматизированных цифровых услуг, только потому, что такой доход выплачивается непосредственно резиденту другого договаривающегося государства. Правило применяется в оговоренных МК ОЭСР, ТК ООН и СИДН случаях – в отношении статей о налогообложении дивидендов, процентов и роялти, а также платы за техническое обслуживание и дохода от автоматизированных цифровых услуг, против схем избежания налогов, когда прямой получатель дохода обязан передать полученный платеж кому-либо другому. Оно не касается других случаев злоупотребления, таких как определенные формы *treaty shopping*. Для предотвращения злоупотреблений в случаях, не входящих в зону ответственности правила о бенефициарном собственнике, а также если получатель дохода признан бенефициарным собственником дивидендов, процентов и роялти, а также платы за техническое обслуживание и дохода от автоматизированных цифровых услуг, используются другие правила против избежания налогов³⁵.

³⁵ В настоящее время – положения о LOB и PPT ст. 29 МК ОЭСР 2017 г. и ТК ООН 2021 г. а также принципы разделов «Ненадлежащее использование Конвенции»

Напротив, ФНС РФ в письме от 17 мая 2017 г. № СА-4-7/9270@ ФНС РФ описала ЛИФПД как широкое правило против избежания налогов, применимое не только в отношении пассивных доходов, но и к различным видам доходов, выплачиваемых иностранной организацией. При применении СИДН термин ЛИФПД понимается с учетом таких основных принципов договоров, как предотвращение злоупотребления положениями договора и преобладание сущности над формой³⁶. Затем в письме от 28 апреля 2018 г. № СА-4-9/8285@ ФНС РФ назвала правило о ЛИФПД универсальным инструментом против злоупотребления СИДН в рамках BEPS (схем «по выводу из-под налогообложения доходов от деятельности на территории Российской Федерации путем перевода в оффшорные или низконалоговые юрисдикции»), решающим вопрос оценки «деловой цели и правильной квалификации существа совершенных сделок (операций)», после чего для целей налогообложения проценты переквалифицируются в дивиденды или совокупность сделок переквалифицируется в гибридные схемы с применением внутренних правил против выведения дохода из-под налогообложения³⁷.

Оба разъяснения стали руководством для ряда судебных решений. А российские юристы истолковали позицию ведомства так, что применимое в рамках СИДН правило о ЛИФПД есть частный случай внутреннего общего правила против избежания налогов (GAAR) – целевого теста, известного по п. 9 постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53³⁸ и закрепленного в п. 2 ст. 54.1 НК РФ³⁹. Но не было

комментариев к статье 1 МК ОЭСР 2017 г. и «Ненадлежащее использование налоговых соглашений» комментариев к статье 1 ТК ООН 2021 г.

³⁶ Письмо ФНС РФ 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».

³⁷ Письмо ФНС РФ от 28 апреля 2018 г. № СА-4-9/8285 «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)».

³⁸ Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

³⁹ См.: TaxAlert № 90. Taxology, 31 мая 2018 г. URL: <https://taxology.ru/alert90> (дата обращения: 21.08.2024); Крохина Ю. А. Имплементация концепции бенефициар-

отмечено, что если придание договорному правилу ЛИФПД из СИДН с российским участием значения GAAR недопустимо, то предложенный ФНС РФ подход приложим к внутреннему правилу ЛИФПД из ст. 7 НК РФ.

Полагаем, что и по прошествии десяти лет фискальные органы, суды, практикующие юристы и налоговеды-теоретики не видят разницы в правовой природе правила бенефициарного собственника (ЛИФПД) МК ОЭСР, ТК ООН и СИДН с российским участием и правила ЛИФПД ст. 7 НК РФ. Первое есть договорное специальное правило против избежания налогов (SAAR) с договорным значением. Значение второго правила как внутреннего правила против избежания налогов определяется российским налоговым законодательством. Сфера его действия в п. 2–3 ст. 7 НК РФ обозначена как «в целях» самого НК РФ и применения СИДН, что позволяет говорить о нем как о внутреннем GAAR, применимом не только в отношении полученных нерезидентами дивидендов, процентов и роялти, облагаемых налогом у источника в Российской Федерации, но и к другим различным видам доходов нерезидентов, налогообложение которых урегулировано СИДН с российским участием.

До сих пор остается не оцененной роль правила о ЛИФПД ст. 7 НК РФ быть внутренним GAAR при предоставлении льгот, предусмотренных теми положениями СИДН, что не содержат правила о ЛИФПД. Допустимо ли это? Да. Еще в п. 9.1 Комментариев к ст. 1 МК ОЭСР 2003 г. было пояснено, что СИДН не касаются закрепленных в законодательстве договаривающегося государства правил установления фактов, определяющих налоговые обязательства, а внутренние правила против избежания налогов – часть таких правил. Поэтому и с учетом руководящего принципа (*guiding principle*) внутренние правила против избежания налогов договаривающегося государства не вступают в конфликт с СИДН с его участием⁴⁰, но государство должно скрупулезно соблюдать обязательства по устранению двойного налогообложения пока не будет

ного собственника в целях привлечения к ответственности за уклонение от уплаты налогов // *Налоги*. 2022. № 2. С. 38–42.

⁴⁰ Так, если применение внутренних правил приведет к новой квалификации дохода или к выявлению реального получателя дохода, который должен стать налогоплательщиком вместо подставного его получателя, то СИДН применяется с учетом произошедших изменений.

однозначно установлено, что имеет место злоупотребление СИДН.

В свое время к отношениям, урегулированным СИДН, применялось внутреннее GAAR п. 9 постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53⁴¹. Тот же путь в качестве GAAR открыт перед ЛИФПД ст. 7 НК РФ, но прежде потребуются уяснить и разъяснить его содержание как внутреннего GAAR, в том числе через призму проблем, обозначенных в нашей статье.

Библиографический список

Ахметшин Р. И. Налоговые аспекты деофшоризации : мировые тенденции в зеркале российской действительности // *Закон*. 2014. № 6. С. 40–46.

Балакина З. В. Правовые проблемы интерпретации концепции бенефициарного собственника дохода в российском налоговом законодательстве // *Рос. юрид. журнал*. 2015. № 6 (105). С. 185–196.

Брук Б. Я. Перспективы кодификации концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве // *Закон*. 2014. № 8. С. 43–57.

Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения. М. : Человек слова, 2016. 1088 с.

Крохина Ю. А. Имплементация концепции бенефициарного собственника в целях привлечения к ответственности за уклонение от уплаты налогов // *Налоги*. 2022. № 2. С. 38–42.

Мачехин В. Фактическое право на доход в налоговом праве России : основные этапы развития // *The XX International Scientific Conference Functioning of Investments Financed from State Resources and from Other Sources in The Countries of Central And Eastern Europe*, 23–24 September 2021. Editors S. Moroz, U. K. Zawadzka-Paґ. Biaґystok, 2022. S. 123–134.

Микрюков В. А. Концепция бенефициарной собственности и бремя деофшоризации российской экономики // *Законодательство и экономика*. 2014. № 7.

⁴¹ См. постановления: 9 ААС от 19 марта 2019 г. № 09АП-8093/2019 по делу № А40-185141/18; 15 ААС от 13 марта 2017 г. № 15АП-17143/2016 по делу № А32-18982/2016; АС СКО от 19 мая 2017 г. № Ф08-2660/2017 по делу № А32-18982/2016; 15 ААС от 24 октября 2017 г. № 15АП-14500/2017 по делу № А53-25996/2015; АС СКО от 1 марта 2018 г. № Ф08-11502/2017 по делу № А53-25996/2015; АС МО от 5 апреля 2018 г. № Ф05-3523/2018 по делу № А40-73573/2017; 9 ААС от 14 сентября 2023 г. № 09АП-48880/2023 по делу № А40-168206/2022; 9 ААС от 26 января 2015 г. № 09АП-53771/2014 по делу № А40-100177/13.

Хаванова И. А. К вопросу о понятии «фактическое право на доход» в налоговом праве // Финансовое право. 2014. № 11. С. 32–37.

Хаванова И. А. Концепция бенефициарного владельца (собственника) в налоговом праве // Журнал российского права. 2014. № 12. С. 50–60.

Хаванова И. А. Толкование и применение соглашений об избежании двойного налогообложения в условиях действия многосторонней Конвенции. М. : Прометей, 2022. 338 с.

Jogarajan S. Double Taxation and The League of Nations. Cambridge University Press, 2018. 341 p.

References

Akhmetshin R. I. Tax aspects of deoffshorization : global trends in the mirror of Russian reality // Law. 2014. No. 6. P. 40–46.

Balakina Z. V. Legal problems of interpretation of the concept of beneficial owner of income in Russian tax legislation // Russian Law Journal. 2015. No. 6 (105). P. 185–196.

Brook B. Ya. Prospects for codifying the concept of beneficial owner in Russian tax legislation // Law. 2014. No. 8. P. 43–57.

Gidirim V. A. Fundamentals of International Corporate Taxation [Electronic resource]. Moscow : Chelovek slova, 2016. 1088 p.

Krokhina Yu. A. Implementation of the concept of beneficial owner for the purpose of bringing to justice for tax evasion // Taxes. 2022. No. 2. P. 38–42.

Machekhin V. Actual right to income in the tax law of Russia : the main stages of development // The XX International Scientific Conference Functioning of Investments Financed from State Resources and from Other Sources in The Countries of Central And Eastern Europe, 23–24 September 2021. Editors S. Moroz, U. K. Zawadzka-Pak. Białystok, 2022. P. 123–134.

Mikryukov V. A. The concept of beneficial ownership and the burden of deoffshorization of the Russian economy // Legislation and Economics. 2014. No. 7.

Khavanova I. A. On the issue of the concept of «actual right to income» in tax law // Financial Law. 2014. No. 11. P. 32–37.

Khavanova I. A. The concept of beneficial owner (proprietor) in tax law // Journal of Russian Law. 2014. No. 12. P. 50–60.

Khavanova I. A. Interpretation and application of agreements on avoidance of double taxation in the context of a multilateral Convention. Moscow : Prometey, 2022. 338 p.

Jogarajan S. Double Taxation and The League of Nations. Cambridge University Press, 2018. 341 p.

Сибирский федеральный университет

Николаев А. В., старший преподаватель кафедры коммерческого, конкурентного и финансового права Юридического института
E-mail: nikolaev_aleksei@mail.ru

Поступила в редакцию: 14.10.2024

Для цитирования:

Николаев А. В. Роль внутреннего правила «лицо, имеющее фактическое право на доход» в международных налоговых отношениях // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2024. № 4(59). С. 167–175. DOI: <https://doi.org/10.17308/law/1995-5502/2024/4/167-175>

Siberian Federal University

Nikolaev A. V., Senior Lecturer of the Department of Entrepreneurial, Competition and Financial Law of the Law Institute
E-mail: nikolaev_aleksei@mail.ru

Received: 14.10.2024

For citation:

Nikolaev A. V. The roles of the domestic rule «the person who has the actual right to income» in international tax relations // Proceedings of Voronezh State University. Series: Law. 2024. № 4 (59). P. 167–175. DOI: <https://doi.org/10.17308/law/1995-5502/2024/4/167-175>