

УДК 336.227.2.025

DOI <https://doi.org/10.17308/vsu.proc.law.2020.3/2985>

СКВОЗНОЙ ПОДХОД В КОНТЕКСТЕ ФАКТИЧЕСКОГО ПРАВА  
НА ДОХОДЫ В РОССИЙСКОМ НАЛОГОВОМ ПРАВЕ\*

А. В. Демин, А. В. Николаев

Юридический институт Сибирского федерального университета  
(г. Красноярск)

Поступила в редакцию 8 января 2020 г.

**Аннотация:** анализируется генезис сквозного подхода в контексте фактического права на доходы в налоговом праве России. Сделан вывод о том, что на текущий момент развитие сквозного налогообложения в контексте фактического права на доходы в российском налоговом праве привело к расширению его применения на все виды трансграничных доходов, облагаемых у источника в РФ, но ряд проблем его применения остается не урегулированным.

**Ключевые слова:** налоговое право, договор об избежании двойного налогообложения, фактическое право на доходы, сквозной подход.

**Abstract:** the authors analyze the genesis of the look-through approach in context of the beneficial ownership to incomes in Russian tax law. The conclusion that at the moment, the development of look-through approach in the context of the beneficial ownership to incomes in Russian tax law has led to the expansion of its application to all types of cross-border income taxed at a source in the Russian Federation, but a number of problems of its application remain unresolved.

**Key words:** tax law, double tax treaty, beneficial ownership to incomes, look-through approach.

2020. № 3

200

В Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал (далее – МК ОЭСР) сквозной подход в контексте бенефициарной собственности на пассивные доходы появился в 2003 г. в ходе реформы Комментариев к ст. 10–12. Тогда текст прежней редакции п. 12 Комментария к ст. 10, п. 8 к ст. 11 и п. 4 к ст. 12, содержавших «негативное определение» бенефициарного собственника дохода (путем перечисления лиц, которые не могут считаться таковыми), был скорректирован и трансформирован в условие о сквозном подходе: с учетом других условий, налагаемых статьями о дивидендах, процентах и роялти соответственно, право на льготы и преимущества в государстве источника дохода не утрачивается, если посредник, например агент или номинальный владелец, находящийся в договариваемом государстве или в третьем государстве, размещается между бенефициаром и плательщиком, но бенефициарный собственник является резидентом другого договариваемого государства.

---

\* Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 19-011-00012 «Доктрина “beneficial owner” (бенефициарного собственника дохода) в налоговом праве России и зарубежных стран».

Реформа Комментариев к ст. 10–12 в 2011–2014 гг. оставила положение о сквозном подходе содержательно неизменным, но формулировка текста соответствующих Комментариев была изменена с учетом трудностей ситуации, когда прямой получатель дохода и бенефициарный собственник являются резидентами двух разных государств. С 2014 г. и по настоящее время формулировки п. 12.7 Комментария к ст. 10, п. 11 Комментария к ст. 11 и п. 4.6 Комментария к ст. 12 МК ОЭСР остаются неизменными и концепт бенефициарной собственности на доходы функционирует в одном ряду со сквозным подходом: предоставление налоговых льгот в государстве источника дохода возможно, если компания-посредник размещается между бенефициаром и плательщиком дохода, но бенефициарным собственником дохода является резидент одного из государств – участников соглашения об избежании двойного налогообложения (далее – СИДН).

В ходе имплементации концепта бенефициарной собственности на доходы в российское налоговое законодательство (п. 4 ст. 7 и ст. 312 НК РФ) было имплементировано и связанное с ним условие о сквозном подходе: если иностранное лицо, которому российским налоговым агентом перечислен доход, является резидентом государства, с которым у РФ имеется СИДН, но при этом оно не признается лицом, имеющим фактическое право на доходы (далее – лицо, имеющее ФПД), то такое лицо не вправе претендовать на налоговые льготы по СИДН. Доходы считаются выплаченными не ему, а лицу (лицам), имеющему (имеющим) фактическое право на выплачиваемые доходы. Последнее вправе претендовать на налоговые льготы по СИДН. Вместе с тем если налоговому агенту известно *реальное* лицо, имеющее ФПД, то режим налогообложения выплаченных доходов определяется налогово-правовым статусом последнего. Здесь возможны три варианта:

1) лицо, имеющее ФПД – налоговый резидент государства (территории), с которым у РФ не имеется СИДН. Налогообложение осуществляется без предоставления договорных льгот и преимуществ, т. е. в соответствии с общими нормами российского законодательства о налогах и сборах (подп. 3 п. 4 ст. 7 НК РФ). Налоговый агент удерживает налог по общим ставкам, предусмотренным частью второй НК РФ, а именно: 15 % в отношении дивидендов и 20 % в отношении процентов и роялти;

2) лицо, имеющее ФПД – налоговый резидент государства (территории), с которым у РФ имеется СИДН, предусматривающее льготный налоговый режим выплачиваемых доходов. Налогообложение осуществляется в соответствии с указанным СИДН (подп. 2 п. 4 ст. 7 НК РФ). В этом случае лицо, имеющее ФПД, может воспользоваться налоговыми льготами по СИДН, заключенным РФ с государством, резидентом которого оно является, даже в том случае, когда доход выплачен иному лицу (например, кондуитной компании);

3) лицо, имеющее ФПД – налоговый резидент РФ. По общему правилу налогообложение производится без удержания налога *при условии* информирования налогового органа<sup>1</sup> по месту постановки на учет органи-

<sup>1</sup> В Письме ФНС России от 20 апреля 2015 г. № ГД-4-3/6713@ представлена временная форма сообщения о налогообложении доходов, выплаченных в адрес

зации – источника выплаты дохода (подп. 1 п. 4 ст. 7 НК РФ)<sup>2</sup>. То есть у налогового агента не возникает обязанностей удерживать налог, поскольку в этом случае лицо, имеющее ФПД, будучи налоговым резидентом РФ, должно самостоятельно исчислить и уплатить сумму налога по общим правилам НК РФ. Исключения составляют выплаты пассивных доходов *физическим лицам*<sup>3</sup>, а также – *дивидендов*<sup>4</sup>, когда налоги по общему правилу удерживаются российскими налоговыми агентами.

Как видим, налоговые последствия применения сквозного подхода зависят от того, является ли бенефициарный собственник полученного дохода российским налоговым резидентом или нет, а в последнем случае – заключено ли Россией СИДН со страной резидентства лица, имеющего ФПД.

Возможно ли применение сквозного подхода к лицу, имеющему ФПД, если в корпоративной структуре группы (в цепочке вовлеченных посредников) присутствует резидент государства, с которым у РФ нет действующего СИДН? Сквозной подход позволяет игнорировать всех «посредников» (независимо от их количества) между налоговым агентом (российской организацией, выплачивающей доход) и лицом, имеющим ФПД. Такой режим применим даже в случае, когда в цепочке компаний, через которые осуществляется выплата дохода конечному бенефициару, присутствует организация, постоянным местонахождением которой является государство, с которым у РФ отсутствует СИДН<sup>5</sup>. В случае наличия двух и более лиц, имеющих ФПД, являющихся резидентами разных государств, российская организация, выплачивающая такой доход и выполняющая функцию налогового агента в его отношении, вправе также применять

иностранный лица, не имеющего фактического права на их получение. Рекомендуется направлять этот документ в сроки, установленные НК РФ для представления налоговыми агентами информации о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов. То есть подать сообщение нужно не позднее 28 календарных дней со дня окончания отчетного (налогового) периода, в котором выплачен доход (п. 3 ст. 289, п. 4 ст. 310 НК РФ).

<sup>2</sup> При этом под «выплачиваемым доходом», по мнению Минфина РФ, понимается доход от источников в РФ, выплачиваемый иностранному лицу, которое может быть как физическим, так и юридическим лицом, в том числе контролируемой иностранной компанией (см.: Письмо Минфина РФ от 21.01.2015 № 03-08-05/69517).

<sup>3</sup> При выплате дохода иностранному получателю, ФПД на который обладает российское физическое лицо, с суммы такой выплаты российский налоговый агент обязан удержать надлежащую сумму НДФЛ по общей ставке 13 % (п. 4 ст. 226 НК РФ).

<sup>4</sup> В доктринальных источниках различие в режимах налогообложения пассивных доходов объясняется тем, что «дивиденды всегда (уплачиваются) из чистой прибыли после удержания налога на прибыль организаций, а роялти и проценты учитываются в расходах (доходах), изменяющих налоговую базу по налогу» (Балакина З. В. Принципы сквозного налогообложения при применении концепции бенефициарного собственника дохода // Актуальные проблемы российского права. 2016. № 11 (72). С. 89).

<sup>5</sup> Письмо Минфина РФ от 19 мая 2015 г. № 03-08-05/28839.

соответствующие СИДН с теми государствами, резидентами которых являются упомянутые лица, имеющие ФПД<sup>6</sup>.

Институт сквозного подхода в контексте ФПД продолжает развиваться. По прошествии четырех лет с момента имплементации сквозного подхода в законодательстве о налогах и сборах законодателем была осуществлена его новация<sup>7</sup>. Если прежде п. 1.1 ст. 312 НК РФ ограничивал право иностранного лица – получателя дохода от источника в РФ воспользоваться сквозным подходом исключительно получением дивидендов, то теперь такое право распространено на все виды пассивных доходов.

Был введен упрощенный порядок использования сквозного подхода для: 1) физических лиц; 2) государственных суверенных фондов; 3) организаций, количество торгующихся на бирже акций которых превышает 25 % их уставного капитала, и 4) организаций, если в них прямо участвует российское или иностранное государство, участвующее в применимом СИДН, и доля такого участия составляет не менее 50 %. Для этого перечисленные лица должны, во-первых, иметь ФПД и, во-вторых, предоставить российскому налоговому агенту письменное подтверждение наличия ФПД и дополнительные документы, удостоверяющие выполнение условий п. 1.5 ст. 312 НК РФ.

При выплате дивидендов был установлен *специальный порядок* использования сквозного подхода (п. 1.1–1.4 ст. 312 НК РФ). Получив дивиденды от российского источника, иностранная организация может добровольно признать отсутствие ФПД. Тогда возможность применить льготные положения СИДН не утрачивается, но «переходит» к иному лицу, при условии его *прямого участия* в указанной иностранной организации, а также – *прямого и (или) косвенного участия* в российской организации, выплатившей дивиденды. Такое «последующее» лицо должно признать свое ФПД на дивиденды в той части, которая соответствует его доле участия в российской организации, выплатившей дивиденды. В противном случае право «претендовать» на льготное налогообложение возникает у следующего лица в соответствующей последовательности участия компаний. И такая «цепочка» может тянуться вплоть до конечного бенефициара, независимо от числа компаний – «промежуточных звеньев», которые не признаются лицами, имеющими ФПД<sup>8</sup>. Рассмотрим пример.

Допустим, кипрская компания «Альфа» имеет 100 % прямого участия в российском ОАО «Дельта». В свою очередь, 100 % уставного капитала «Альфы» напрямую владеет французская компания «Бета», которая косвенно – через «Альфу» – участвует в ОАО «Дельта». Если «Альфа», будучи прямым получателем дивидендов, признает отсутствие у себя статуса ФПД, то бенефициарным собственником следует признать именно «Бету». В этом случае при налого-

А. В. Демин, А. В. Николаев. Сквозной подход в контексте...

<sup>6</sup> Письмо Минфина РФ от 24 апреля 2015 г. № 03-08-05/23613.

<sup>7</sup> О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах : федер. закон от 27 ноября 2018 г. № 424-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2018. № 49 (ч. 1). Ст. 7496.

<sup>8</sup> См., в частности: Письмо Минфина России от 14 июня 2016 г. № 03-08-05/34379.

обложении дивидендов применяется Конвенция между Правительствами РФ и Французской Республики от 26 ноября 1996 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество»<sup>9</sup>. Далее предположим, что в уставном капитале компании «Бета» 100 % участия принадлежит нидерландской компании «Гамма», которая косвенно – через «Бету» и «Альфу» – участвует в уставном капитале «Дельты». Тогда, при условии признания «Бетой» отсутствия ФПД, статус бенефициарного собственника дивидендов переходит к компании «Гамма», а налогообложение выплаченных дивидендов осуществляется с учетом положений Соглашения между Правительствами РФ и Королевства Нидерландов от 16 декабря 1996 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество»<sup>10</sup>.

Как видим, признание права на доходы в виде дивидендов переходит по «цепочке» взаимно владеющих друг другом компаний, что и означает сущность принципа сквозного подхода в контексте ФПД.

Концепт ФПД применяется как ко всему доходу в целом, так и к его части. Очевидно, что если компания-посредник перечисляет конечному бенефициару лишь часть дохода, а другую оставляет себе (например, в виде платы за оказанные услуги), то такая часть признается собственностью компании-посредника, и к ней применяются налоговые льготы, предусмотренные СИДН между РФ и государством – местом резидентства посредника. «В противном случае, – верно замечает Б. Я. Брук, – сложно избежать двойного налогообложения, поскольку государство места нахождения промежуточной компании с большой долей вероятности признает данный доход доходом именно промежуточной компании и не признает правомерность отказа РФ применять в его отношении предусмотренный СИДН льготный налоговый режим»<sup>11</sup>.

Пусть кипрская компания «Альфа» имеет 100 % прямого участия в российском ОАО «Дельта», а французская компания «Бета» владеет 85 % уставного капитала «Альфы». Тогда косвенное участие «Беты» в российской компании «Дельта», источнике дивидендов, согласно п. 3 ст. 105.2 НК РФ составит 85 % ( $[100 \% \times 85 \%] : 100 \% = 85 \%$ ). Если «Альфа» выплачивает эту часть дивидендов «Бете», оставляя себе 25 % дохода, то именно к доле, равной 85 %, должны применяться льготные положения СИДН между Правительствами РФ и Французской Республики. Что касается оставшейся суммы (25 %), то она признается доходом кипрской компании «Альфа», соответственно, к нему должны применяться «льготные» положения Соглашения между Правительствами РФ и Республики Кипр от 5 декабря 1998 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал»<sup>12</sup>.

Как и в случае с иными доходами, порядок налогообложения дивидендов у российского налогового агента (источника выплаты) определяется резидентством лица, имеющего ФПД.

<sup>9</sup> Бюллетень международных договоров. 1999. № 7.

<sup>10</sup> Там же. № 1.

<sup>11</sup> Брук Б. Я. Перспективы кодификации концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве // Закон. 2014. № 8. С. 56.

<sup>12</sup> Бюллетень международных договоров. 1999. № 12.

1. Если конечный бенефициар – *резидент третьего государства*, у которого нет СИДН с РФ, то удержание налога у источника осуществляется по общим правилам налогообложения дивидендов, т. е. по ставке 15 % (подп. 3 п. 3 ст. 284 НК РФ) без предоставления договорных льгот и преференций.

2. Если конечный бенефициар – *резидент государства, с которым у РФ имеется СИДН*, то при выплате дивидендов применяются договорные льготы и преференции, предусмотренные указанным СИДН.

3. Если конечный бенефициар – *резидент РФ*, то российской организацией, выплачивающей доход, не удерживается налог с иностранного лица, не имеющего ФПД на выплачиваемые доходы (их часть), однако она будет выступать налоговым агентом в отношении дохода, получаемого российским резидентом, признанным ФПД<sup>13</sup>. Удержание налога осуществляется по следующим ставкам:

– по ставке 0 % для российских организаций, при выполнении следующих условий:

1) доля косвенного участия ФПД в уставном капитале российского источника выплаты дивидендов составляет не менее 50 %;

2) сумма дивидендов, фактическое право на которые имеет налоговый резидент РФ, составляет не менее 50 % от общей суммы распределяемых дивидендов;

– по ставке 13 % для физических лиц, а также для российских организаций, не имеющих право на применение «нулевой» ставки.

Иностранному получателю дохода должен *документально* подтвердить свое право на получение налоговых льгот по СИДН<sup>14</sup>. Для этого он обязан предоставить российскому налоговому агенту:

1) документальное подтверждение постоянного местонахождения в государстве, с которым РФ имеет СИДН, заверенное компетентным органом государства-участника, а также его перевод на русский язык;

2) документальное подтверждение ФПД на полученные доходы;

3) документальное подтверждение признания иностранным получателем дохода отсутствия ФПД (в случае «перехода» такого права к третьему лицу);

4) информацию об иностранной организации, признаваемой лицом, имеющим ФПД, которая, в частности, включает: *во-первых*, указание его доли и документальное подтверждение порядка прямого участия в этой иностранной организации; *во-вторых*, документальное подтверждение косвенного участия в российской организации – источнике выплаты дивидендов; *в-третьих*, документальное подтверждение государства налогового резидентства лица.

Законодатель не установил формальных требований к составу и содержанию документов, подтверждающих статус лица, имеющего ФПД. По мнению Минфина РФ, отсутствие упоминания о конкретных документах,

<sup>13</sup> См.: Письмо Минфина России от 16 августа 2016 г. № 03-08-05/47852.

<sup>14</sup> В связи с новой редакцией п. 1 ст. 312 НК РФ у иностранных организаций появилось *обязательство* предоставлять налоговым агентам соответствующие подтверждения, иначе в применении льгот по СИДН им будет отказано.

необходимых для определения лица, имеющего ФПД, свидетельствует о том, что законодатель *не ограничивает* налоговых агентов каким-либо перечнем, отдавая предпочтение содержательной части полученной налоговым агентом информации<sup>15</sup>. Здесь проявляется *квалифицированное молчание закона* – прием юридической техники, когда законодатель сознательно отказывается от нормативной регламентации вопроса либо регламентирует его в самом общем виде, делегируя дальнейшее урегулирование на уровень правоприменения. В данном случае законодатель не говорит «нет», «запрещено», «недопустимо», но признает, что на уровне статутного права исчерпывающая регламентация данного вопроса нецелесообразна.

Таким образом, перечень, форма, содержание и порядок получения документов, подтверждающих (опровергающих) фактическое право иностранных организаций на выплачиваемые доходы, определяются самостоятельно российской организацией, выплачивающей доход, по ее *дискретному усмотрению*, с учетом конкретных условий предпринимательской деятельности и сложившихся взаимоотношений с иностранными партнерами<sup>16</sup>.

Согласно разъяснениям Минфина РФ<sup>17</sup>, при определении лица, имеющего ФПД, могут приниматься во внимание следующие документы (информация):

1) документы (информация), подтверждающие (опровергающие) наличие у получателя дохода *права усмотрения* в отношении распоряжения и пользования полученным доходом, в том числе:

– документы, подтверждающие (опровергающие) наличие договорных или иных юридических обязательств перед третьими лицами (местом резидентства или регистрации которых является государство (территория), с которым РФ не заключен СИДН), ограничивающих права получателя дохода при использовании полученных доходов в целях извлечения выгоды от альтернативного использования;

– документы, подтверждающие (опровергающие) предопределенность последующей передачи получателем дохода денежных средств третьим лицам (местом резидентства или регистрации которых является государство (территория), с которым РФ не заключен СИДН);

2) документы (информация), подтверждающие возникновение у получателя дохода, местом регистрации или резидентства которого является государство (территория), с которым РФ заключен СИДН, объекта налогообложения, налоговых обязательств, подлежащих уплате, наличие которых подтверждает отсутствие *экономии на налоге* у источника в РФ при последующей передаче полученных денежных средств третьим лицам (местом резидентства или регистрации которых является государство (территория), с которым РФ не заключен СИДН);

<sup>15</sup> Письмо Минфина РФ от 3 июля 2019 г. № 03-08-05/41842.

<sup>16</sup> В этом контексте рекомендуется прибегать наряду с другими документами к *заверительным письмам* и к *финансовой отчетности*, составленной по стандартам МСФО и заверенной аудиторской компанией.

<sup>17</sup> Письмо Минфина РФ от 27 декабря 2018 г. № 03-08-05/95476.

3) документы (информация), подтверждающие осуществление получателем дохода в государстве (территории), местом регистрации или резидентства которого является государство (территория), с которым РФ заключен СИДН, фактической предпринимательской деятельности.

Обратим внимание, что какого-либо *запроса* от налогового агента на представление указанной информации (документов) не требуется. Однако целесообразно включать в трансграничные контракты *оговорку* об обязательстве иностранного контрагента предоставлять *ex ante* документы (информацию), раскрывающие его статус в отношении каждого выплаченного дохода.

Установление наличия или отсутствия у лица ФПД во многом опирается на получение от иностранных юрисдикций дополнительной информации о движении денежных средств между компаниями группы, а также отчетности компаний. В качестве доказательств, подтверждающих, что получатель доходов не был реальным бенефициаром полученного дохода, налоговыми органами и судами признаются также коммерческие базы данных, открытые реестры иностранных компаний, информация из общедоступных источников<sup>18</sup>.

Благодаря тому, что после новелл 2018 г. ст. 312 НК РФ сквозной подход в контексте ФПД более не ограничен дивидендами, но распространяется на все виды трансграничных доходов, облагаемых у источника в РФ, в российской доктрине актуализировался вопрос, применим ли сквозной подход в ситуации, когда при перечислении дохода от первоначального его получателя к лицу, имеющему ФПД, вид дохода изменяется? Полагаем, такой давно обсуждаемый в различных юрисдикциях вопрос свидетельствует о непонимании причин и значения разделения понятия «доход» на конкретные его виды.

Каждый вид дохода: дивиденды, проценты по заемным средствам, роялти, выручка от продаж, оказания работ или предоставления услуг, вознаграждение за труд и т. д., – обладает индивидуальной природой и характеристиками, что вызвало обособление по этим характеристикам каждого вида доходов в экономике и в праве. Вначале необходимо доказать неправомерность выделения отдельных видов доходов, существующего столетия в экономической науке и закрепленного в национальном налоговом законодательстве различных правовых порядков мира, в положениях СИДН и МК ОЭСР, доказать отсутствие какого-либо значимого экономического различия между видами доходов и существованием одной неразличимой категории «доход». И только после этого можно ставить вопрос о «преемственности», к примеру, роялти, полученных через цепочку посредников иностранным лицом, имеющим ФПД, к дивидендам, выплаченным на территории РФ другому иностранному лицу – первому звену в цепочке посредников<sup>19</sup>.

<sup>18</sup> Письмо Минфина РФ от 2 февраля 2015 г. № 03-08-05/3841.

<sup>19</sup> Придерживаясь той же логики, дивиденды акционерам и оплату труда работников можно ассоциировать с платежами, полученными за поставленную продукцию акционерным обществом от его контрагентов. На таком примере ре-



В основе поставленного вопроса лежит идея некоего абстрактного «дохода», сохраняющегося для целей СИДН неизменным при передаче от лица к лицу вне зависимости от основания выплаты суммы в каждом конкретном случае. Причем этому неизменному и не зависящему от основания абстрактному «доходу» предлагается придать юридическое значение. Полагаем, идея такого абстрактного и бесформенного «дохода» есть одна из разновидностей обыкновенного логического заблуждения, игнорирующего законы реальности, породившие выделение экономикой самостоятельных видов дохода и придания им правового значения. Такое игнорирование может способствовать двойному неналогообложению или снижению налогового бремени вопреки намерению государств, заключивших СИДН, противодействие чему является одной из целей СИДН, закрепленных в 2014 г. в преамбуле и в Комментарий к ст. 1 МК ОЭСР, а также в преамбуле для СИДН, изложенной в Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, подписанной более чем восемью десятками государств.

Но ряд спорных вопросов применения сквозного подхода в контексте ФПД, имеющих реальное основание, действительно «остались за рамками» новелл 2018 г.

Например, остро стоит вопрос о распределении бремени доказывания. Так, если в 2015 г. в деле ЗАО «Вотек Мобайл»<sup>20</sup> суды встали на сторону налогоплательщика и налогового агента, исходя из обязанности налогового органа обосновать и подтвердить фактически заявленные требования, то подход, изложенный в письме ФНС России от 28 апреля 2018 г. № СА-4-9/8285@, перераспределяет бремя доказывания не в пользу налогоплательщиков и налоговых агентов. Именно они, по мнению налогового органа, должны обосновывать необходимость совершения сделок (операций) в определенной форме, вовлечение иностранных компаний в структуру бизнеса и сделок (операций), а также предоставлять доказательства разумности сделанного выбора и обоснованности предпринимательского риска.

В свете этого кажется излишне оптимистичным мнение, что новеллы 2018 г., по замыслу российского законодателя, создают «оспоримую презумпцию наличия ФПД, а бремя доказывания обратного возлагается на налоговый орган»<sup>21</sup>. И логика, прослеживаемая, например, в решении по делу ООО «Русджам Стеклотара Холдинг»<sup>22</sup>, лишь укрепляет нас в этом мнении.

Или другой вопрос, допускается ли сквозной подход, если лицо, имеющее ФПД, является резидентом государства, в СИДН с которым для применения льготных ставок у источника в отношении дивидендов предусмотрено

льефнее проявляется ошибочность мысли о «правопреемстве» доходов и подобного толкования look-through approach.

<sup>20</sup> Постановление Девятнадцатого ААС от 5 июня 2015 г. по делу № А14-13723/2013.

<sup>21</sup> Кириллов А. В., Васильев Н. А. Применение сквозного подхода при трансграничном налогообложении // Налоговед. 2019. № 8. С. 46.

<sup>22</sup> Решение АС г. Москвы от 10 апреля 2019 г. по делу № А40-8065/18-115-371.

требование прямого участия в уставном капитале? В данном случае позиция российских фискальных органов однозначна: сквозной подход в такой ситуации не применим<sup>23</sup>.

Этому можно было бы противопоставить логику, положенную в основание устойчивой правовой позиции судов, отраженной, например, в делах ООО «ЮИИ Сибирь»<sup>24</sup>, АО «СУЭК Кузбасс»<sup>25</sup>, ОА «Каширский двор – Северянин»<sup>26</sup>, когда в спорах о недостаточной капитализации, опираясь на подп. «д» п. 15 Комментария к ст. 10 МК ОЭСР, суды приравнивают косвенное участие в уставном капитале к прямому. Но отсутствие практики перенесения правовых позиций по аналогии на иной состав правоотношений не позволяет нам ожидать, что российские суды в спорах о ФПД без труда воспримут логику, прослеживающуюся в спорах о тонкой капитализации, и опровергнут позицию фискальных органов.

В заключение сделаем вывод, что в настоящее время развитие сквозного налогообложения в контексте ФПД в российском налоговом праве привело к расширению его применения на все виды трансграничных доходов, облагаемых у источника в РФ, но ряд проблем его применения остается не урегулированным, ожидая либо следующего шага законодателя, либо инициативы фискальных органов РФ, либо появления судебной практики по возникшему спору соответствующего характера.

---

<sup>23</sup> Письма Минфина России от 7 декабря 2016 г. № 03-08-05/73316 и ФНС России от 10 июля 2017 г. № СД-4-3/13329@.

<sup>24</sup> Постановление Третьего ААС от 6 мая 2013 г. по делу № А33-7550/2012.

<sup>25</sup> Определение ВС РФ от 6 марта 2018 г. по делу № А27-25564/2015.

<sup>26</sup> Определение ВС РФ от 5 апреля 2018 г. по делу № А40-176513/2016.

*Юридический институт Сибирского  
федерального университета (г. Красно-  
ярск)*

*Демин А. В., доктор юридических  
наук, доцент, профессор кафедры пред-  
принимательского, конкурентного и  
финансового права*

*E-mail: demin2002@mail.ru*

*Николаев А. В., старший преподава-  
тель кафедры предпринимательского,  
конкурентного и финансового права*

*E-mail: nikolaev\_aleksei@mail.ru*

*Law Institute of the Siberian Federal  
University (Krasnoyarsk)*

*Demin A. V., Doctor of Legal Sciences,  
Associate Professor, Professor of the Entre-  
preneurial, Antitrust and Financial Law  
Department*

*E-mail: demin2002@mail.ru*

*Nikolaev A. V., Senior Lecturer of the  
Entrepreneurial, Antitrust and Financial  
Law Department*

*E-mail: nikolaev\_aleksei@mail.ru*