

**Векторы правоприменительной деятельности в сфере реализации договоров
об избежании двойного налогообложения**

Научный руководитель – Леднева Юлия Викторовна

Кононов Александр Михайлович

Аспирант

Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве
Российской Федерации, Москва, Россия
E-mail: alexkonon@icloud.com

Активное применение хозяйствующими субъектами различных способов уклонения от уплаты налога на прибыль организаций (далее - налог) в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации с использованием Соглашений об избежании двойного налогообложения (далее - СИДН) требует разработки и внедрения различных правовых механизмов, позволяющих в полной мере обеспечить реализацию публичного интереса на поступление налоговых платежей, а также их гармонизации [5]. Одним из таких правовых механизмов в настоящее время является имплементированная в Налоговый кодекс Российской Федерации концепция фактического права на доход.

Содержание концепции фактического права на доход заключается в том, что для применения предусмотренных СИДН налоговых преференций иностранная компания должна подтвердить, что она планирует в полном объеме, без каких-либо ограничений и по своему усмотрению распоряжаться полученным доходом. В случае невыполнения этих критериев положения СИДН к данным правоотношениям не могут быть применены, и налоговый агент обязан удержать сумму налога на выплаченные доходы в адрес иностранной компании.

Анализ правоприменительной деятельности налоговых органов позволяет сделать вывод о том, что для отказа в применении налоговых преференций, предусмотренных СИДН, налоговым органам достаточно доказать, что непосредственный получатель дохода не является фактическим получателем такого дохода; при этом налоговым органам устанавливать конечного бенефициарного собственника не требуется [6]. В этой связи важное значение приобретает выработка четких критериев, по которым должен определяться фактический получатель дохода - бенефициарный собственник.

Научное осмысление критериев квалификации лица как фактического получателя дохода предпринималось рядом исследователей в области налогового права [1, 2, 4]. Наиболее обоснованной представляется позиция о необходимости выработки критериев не относимости лица к бенефициарному собственнику, а таких, по которым лицо не может быть признано фактическим собственником дохода [3]. Перспективность такого подхода подтверждается правоприменительной практикой арбитражных судов.

Анализ сформировавшейся к настоящему времени судебной практики по вопросу применения концепции фактического права на доход [7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14] показывает, что основными критериями, на основании которых суды делают вывод об отсутствии у лица фактического права на доход, являются:

- установленный факт транзитного движения денежных средств в адрес фактического получателя дохода;
- создание организации - непосредственного получателя дохода незадолго до выплаты ему дохода;

- отсутствие у получателя дохода финансовых, кадровых, организационных и иных ресурсов, необходимых для ведения самостоятельной предпринимательской деятельности;
- отсутствие у получателя дохода каких-либо функций и принимаемых рисков, кроме дальнейшего перечисления дохода в адрес иной организации;
- наличие объективных доказательств подконтрольности получателя дохода (отсутствие недвижимости, офисного оборудования и другого имущества, необходимого для осуществления коммерческой деятельности; доказательства осуществления деятельности иной организацией вместо непосредственного получателя дохода; нахождение печатей иностранной организации у российского лица и т.д.);
- ограниченные полномочия по распоряжению полученным доходом в силу законодательных, договорных и (или) иных ограничений и обязанность непосредственного получателя прямо или косвенно перечислить полученные дивиденды (полностью или частично) иному лицу.

Таким образом, использование судами и налоговыми органами в правоприменительной деятельности концепции фактического права на доход направлено на минимизацию возможных негативных последствий для бюджетов бюджетной системы Российской Федерации при реализации СИДН. В целях минимизации конфликта частных и публичных интересов при реализации СИДН, полагаем необходимым закрепить в законодательстве критерии отнесения (или неотнесения) лица к фактическому получателю дохода.

Источники и литература

- 1) Аракелов С.А. Развитие концепции фактического права на доход: подходы ФНС России с учетом сформировавшейся судебной практики // Закон. – 2017. - № 5. С. 45 – 56.
- 2) Брук Б.Я. Перспективы кодификации концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве // Закон. - 2014. - № 8. С. 43 - 57.
- 3) Леднева Ю.В. Концепция фактического права на доход: правоприменительные аспекты реализации // Журнал российского права. 2018. №3 (255). С. 106 - 110.
- 4) Хаванова И.А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография. Под ред. И.И. Кучерова. М.: Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ: Юриспруденция, 2016. 352 с.
- 5) Хаванова И.А. Развитие института контролируемых иностранных компаний в налоговом праве России и зарубежных государств // Налоги. 2021. № 3. С. 42 - 47.
- 6) Письмо Федеральной налоговой службой Российской Федерации от 17.05.2017 № 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» / URL: <http://www.nalog.ru>
- 7) Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 07.08.2018 по делу № А27-27287/2016 / URL: <https://www.faszso.arbitr.ru>
- 8) Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 07.08.2018 по делу № А62-3777/2017 / URL: <https://www.faszso.arbitr.ru>
- 9) Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 18.09.2018 по делу № А27-331/2017 / URL: <https://www.faszso.arbitr.ru>

- 10) Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.10.2018 по делу № А50-9233/2018 / URL: <https://www.17aas.arbitr.ru>
- 11) Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 05.12.2018 по делу № А11-9880/2016 / URL: <https://www.fasvvo.arbitr.ru>
- 12) Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 12.04.2019 по делу № А40-193386/17 / URL: <https://www.9aas.arbitr.ru>
- 13) Постановление Арбитражного суда Московского округа от 17.05.2019 по делу № А40-66788/18-115-2277 / URL: <https://www.fasmo.arbitr.ru>
- 14) Постановление Арбитражного суда Московского округа от 03.07.2019 по делу № А40-185141/18 / URL: <https://www.fasmo.arbitr.ru/>