

**Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

Милоголов Н.С., Берберов А.Б., Захаренкова Е.В.

**Особенности применения концепции фактического
права на доход в российском налоговом
законодательстве**

Москва 2020

Аннотация. Работа посвящена выявлению актуальных направлений совершенствования особенностей применения концепции фактического права на доход в российском налоговом праве, а также для целей применения соглашений об устранении двойного налогообложения. Предложены меры по снижению административной нагрузки на налогоплательщиков и повышению правовой определенности в отношении критериев определения лица, имеющего фактическое право на доход

Abstract. The paper deals with revealing the trends of development and streamlining of the beneficial owner concept in Russian tax law and in the context of tax treaties. We propose several measures related to lowering administrative burden on taxpayers and increasing the level of legal certainty in relation to criteria of defining the person who is considered to be beneficial owner of the income.

Милоголов Н.С., старший научный сотрудник, лаборатория исследований налоговой политики ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Захаренкова Е.В., научный сотрудник лаборатория исследований налоговой политики ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Берберов А.Б., научный сотрудник, Институт экономической политики имени Е.Т. Гайдара

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2019 год

Содержание

ВВЕДЕНИЕ.....	4
1 Проблемные аспекты применения концепции фактического права на доход в России.....	5
2 Концепция фактического права на доход и механизм раскрытия налоговой информации.....	11
3 Развитие формального подхода к определению спектра применения концепции фактического права на доход.....	23
4 Совершенствование применения концепции фактического права на доход к лизинговым платежам.....	26
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	31
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	33

ВВЕДЕНИЕ

Политика «деофшоризации» российской экономики, а также стимулирование инвестиционной активности (в том числе со стороны иностранных лиц) находятся среди приоритетных задач, стоящих перед российской экономикой. Так, с начала 2015 года вступил в силу пакет поправок в Налоговый Кодекс Российской Федерации, направленный на «деофшоризацию» российской экономики (Федеральный закон от 24.11.14 № 376-ФЗ), который в том числе ввел в российское налоговое законодательство концепцию «лица, имеющего фактическое право на доход», или, иначе, «фактического получателя дохода».

Основным недостатком концепции «фактического получателя дохода» является то, что она не определена однозначно в соглашениях об избежании двойного налогообложения, заключенных на основе Модельных конвенций ОЭСР или ООН, в результате чего оказывает непосредственное воздействие не только на офшорный сектор экономики страны, но и на «классических» зарубежных инвесторов, которые наравне с другими в целях исполнения требования законодательства обязаны подтверждать свое фактическое право на доход, для применения соглашений об избежании двойного налогообложения, неся тем самым существенные налоговые риски в случае невыполнения критериев «фактического получателя дохода». К примеру, на текущий момент наличие разветвленной корпоративной структуры с юридическими лицами в разных юрисдикциях является распространенной практикой для международных корпораций, в том числе тех, что ведут бизнес в России.

В таких условиях актуальным является вопрос о том, какое влияние окажет на них данная часть деофшоризационных положений российского налогового законодательства, как это затронет российские компании, инвесторами которых являются данные иностранные компании, окажет ли это влияние на бизнес-климат в Российской Федерации. Кроме того, важным является вопрос применения концепции лица, имеющего фактическое право на доход, в условиях участия России в плане BEPS ОЭСР/G20.

Исходя из этого объектом исследования в данной работе выступает финансовый механизм функционирования как международных соглашений в сфере налогообложения, так и правил национального уровня, регулирующих налогообложение трансграничных операций в России и в зарубежных государствах, а также внедренная в налоговое законодательство РФ концепция лица, имеющего фактическое право на доход.

1 Проблемные аспекты применения концепции фактического права на доход в России

Ключевыми выявленными нами в результате анализа и рассмотренными более подробно ниже проблемными аспектами в области применения концепции фактического права на доход являются:

- 1) наличие общей значительной неопределенности (в т.ч. документальной) в судебно-арбитражной практике, выраженной в признании получателя дохода его фактическим собственником
- 2) отсутствие формального подхода к определению спектра применения концепции фактического права на доход;
- 3) отсутствие проработанной методологии в сфере применения концепции фактического права на доход к лизинговым платежам, чья экономическая сущность может отличаться от процентных платежей, лицензионных доходов и т.н. прочих/других доходов.

Для решения указанных проблем предлагаются соответствующие изменения в налоговое законодательство РФ, а также фундаментальные концепции, которые можно использовать при совершенствовании применения правил фактического права на доход как налогоплательщиками, так и налоговыми органами.

Включение понятия фактического получателя дохода в тексты международных налоговых соглашений, заключенных Российской Федерацией с рядом иностранных государств, а также фигурирование данного понятия в нормативно-правовых актах смежных отраслей права на протяжении длительного времени не сопровождалось развитием его четкого понимания в рамках всего российского правового поля и годами оставалось вне широкого интереса круга теоретиков и практиков налогообложения, несмотря на активное применение СИДН. Аналогичным образом долгое время фактическое право на доход не являлось предметом исследования судебных органов в случае наличия спора относительно выплаты доходов иностранной компании. При этом понятие «бенефициарный собственник», используемое в пределах налогового законодательства, всегда имело свое специфичное, отличное от иных отраслей права значение.

Периодические попытки внести ясность в понимание концепции бенефициарного собственника дохода предпринимались задолго до ее официального закрепления в налоговом законодательстве. Однако все опубликованные уполномоченными органами разъяснения в отсутствие четких соответствующих положений в Налоговом кодексе

выглядели несколько абстрактно и не могли в полной мере предотвратить возможность произвольного толкования данной концепции. Более того, длительное отсутствие положений о фактическом праве на доход в национальном налоговом законодательстве также породило в стенах судов споры о том, имеют ли право налоговые органы оперировать понятиями, не нашедшими прямого отражения в Налоговом кодексе в тех периодах, что были охвачены налоговой проверкой.

Всю имеющуюся российскую судебную практику по налоговым спорам, связанным с фактическим правом на доход, можно условно поделить на две большие категории дел, а именно:

- Дела «классические», в схемах которых присутствуют подконтрольные компании – резиденты Республики Кипр, а последним звеном, и, соответственно, бенефициарным собственником дохода выступают организации, расположенные в классических офшорных юрисдикциях;
- Дела «менее однозначные», выбивающиеся из большого перечня дел, отличающихся наиболее распространенными схемами неправомерной оптимизации налогового бремени.

При этом большая часть всех рассмотренных судами дел по налоговым спорам, предметом которых является фактическое право на доход, имеет для налогоплательщиков отрицательный исход, положительные решения единичны и объясняются либо недостаточной доказательной базой со стороны налоговых органов, либо реальным ведением иностранной компанией хозяйственной деятельности, что, к примеру, имело место в деле № А21-2521/2017 по заявлению АО «НПО «Цифровые телевизионные системы», в ходе которого российская организация смогла доказать в суде фактическое право резидента Кипра на перечисляемый доход благодаря наличию у иностранной компании реального офиса и достаточного штата сотрудников, факту уплаты налога на прибыль согласно действующему законодательству Республики Кипр, отсутствию в договоре займа с российским налогоплательщиком каких-либо ограничительных условий и полноценному вовлечению полученных денежных средств в собственную текущую деятельность.

В последние годы концепция лица, имеющего фактическое право на доход, превращается в практически универсальный тест на право применения льгот по СИДН, что еще раз подтверждается заявлениями ФНС России, опубликованными в рамках Письма от 28 апреля 2018 № СА-4-9/8285@.

При этом можно смело говорить о существовании четко выработанных судебной практикой подходов.

Исходя из упоминающихся в материалах дел документов, принятых судами к рассмотрению, можно сделать вывод о том, что наиболее часто судебные решения по спорам, связанным с фактическим правом на доход, принимаются исходя из анализа финансовой отчетности иностранных организаций, их уставов, отчетов совета директоров, отчетов о движении денежных средств, информации из общедоступных источников, а также положений Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения, официальных комментариев к ней и писем российских уполномоченных ведомств.

Как правило, доказывая то, что иностранная организация не является бенефициарным собственником получаемого от российской компании дохода, налоговые органы и судебные инстанции акцентируют внимание на следующих фактах:

- иностранная компания осуществляет прямое или косвенное транзитное перечисление получаемых денежных средств в адрес иной компании, расположенной в низконалоговой юрисдикции;
- иностранная компания фактически не наделена реальными полномочиями в отношении перечисляемого в ее адрес дохода;
- у иностранной компании отсутствует доход от иных контрагентов и иной предпринимательской деятельности либо доход иностранной компании незначителен и носит пассивный характер (проценты, прибыль от разницы курсов валют);
- у иностранной компании отсутствуют наемные работники и достаточный объем материально-технической базы;
- лицо, указанное как директор иностранной компании, является массовым номинальным директором;
- иностранная компания владеет на праве собственности только акциями российского контрагента, выплачивающего ей дивиденды (либо акциями еще одной компании, как правило аффилированной с первой российской организацией).

Помимо этого, налоговые органы и суды принимают во внимание факты отсутствия у резидентов иностранных государств средств для приобретения акций российской стороны, выступающей в роли налогового агента, и непредставления доказательств, подтверждающих источники данных денежных средств, факты отражения перечисленных российской организацией денежных средств за балансом, факты недостоверного характера

отчетности самой иностранной организации, а также ее акционеров в случае транзитного перемещения полученного дохода по цепочке акционеров, факты того, что иностранная компания не является фактическим правообладателем нематериального актива, в отношении которого российской организацией выплачиваются лицензионные платежи.

Попытки налогоплательщиков собрать недостоверную доказательную базу, включая попытки имитации активной инвестиционной деятельности во избежание возможного признания иностранной компании техническим звеном в цепочке перечисления доходов, пресекаются тщательным анализом всех задействованных в рассматриваемом деле лиц, а также новой практикой допроса учредителей иностранных организаций, которая, возможно, найдет в ближайшем будущем более широкое распространение.

Так, к примеру, не встречающийся ранее в судебной практике по налоговым спорам, связанным с фактическим правом на доход, эпизод допроса учредителя иностранной компании стал очевидной особенностью дела № А40-73573/2017 по заявлению ООО «Аукционная компания «Союзпушнина». В данном случае был проведен допрос учредителя кипрской компании, одновременно являющегося президентом ООО «АК «Союзпушнина», в ходе которого допрашиваемый подтвердил, что им в период постоянного проживания на территории Кипра с целью инвестирования в бизнес была учреждена компания CHEEFFEES COMPANY LIMITED, через которую несколькими годами позже и была приобретена доля в уставном капитале ООО «АК «Союзпушнина». Данное обстоятельство было расценено судами как еще одно подтверждение того факта, что в рассматриваемом деле иностранная компания фактически лишь исполняет функции по техническому обладанию активом и была внедрена в схему владения намеренно для создания благоприятных налоговых условий.

Кроме того, мы наблюдаем активное взаимодействие российских и зарубежных налоговых органов, а также наличие комплексного всестороннего подхода к рассмотрению многоступенчатых сделок. Зачастую, ключевые выводы о взаимозависимости участников схем перевода денежных средств и техническом характере отдельных «звеньев» цепи делаются исключительно на основе данных, полученных от компетентных органов из-за рубежа. Один из наиболее ярких примеров сотрудничества российских и зарубежных ведомств отражен в материалах дела ЗАО «Банк Интеза».

Что касается эпизодов применения «сквозного» подхода, то здесь позиция судебных инстанций не является статичной и с течением времени существенно ужесточается. Если несколько лет назад в рамках дел компаний «Русджам» [1] и «Мон'дэлис Русь» [2] мы имели возможность наблюдать применение «сквозного» подхода в отсутствии

информации о фактическом получателе дохода, в ходе которого проводимая корректировка налога осуществлялась в пользу налогоплательщиков, то в апреле 2019 году в рамках дела АО «Москоммерцбанк» похожая ситуация была разрешена исключительно в полном соответствии с положениями Налогового кодекса, где суд вынес решение о доначислении налога по максимальной ставке, показав своими действиями, что «сквозной» подход не может быть применен автоматически, а только по желанию налогоплательщика, чего в рассматриваемом споре не имело место быть.

С течением времени сфера применения налоговыми органами концепции фактического права на доход расширяется, и если раньше данная концепция имела место только в ситуациях, связанных с выплатами иностранным компаниям дивидендов, процентов и роялти, то позже она нашла отражение и в иных ситуациях, в частности, при перепродаже доли российской компании через резидента Кипра (дело № А11-6602/2016).

Сформированная на сегодняшний день судебная практика, в основе которой заложена необходимость проведения анализа операций, связанных с выплатой доходов в пользу иностранных организаций, исходя из их экономической сути, позволяет говорить о том, что концепция лица, имеющего фактическое право на доход, развивается в России в соответствии с положениями Модельной конвенции ОЭСР, согласно которой понятие «фактический получатель дохода» или иначе «бенефициарный собственник дохода» следует воспринимать не в «узком техническом смысле», а основываясь на целях и задачах как самой Конвенции, так и международных налоговых соглашений об избежании двойного налогообложения, среди которых стоит особо отметить предотвращение злоупотреблений положениями СИДН, влекущих за собой уклонение от уплаты налогов, и преобладание сущности над формой.

Все это подкрепляется официальной позицией ФНС России, публикуемой ведомством в целях «повышения эффективности защиты интересов налоговых органов в арбитражных судах».

Как отмечает ведомство, существование законной возможности по переводу активов в те юрисдикции, что предоставляют налоговые льготы, не влечет за собой возникновение экономических оснований для применения данных льгот, а компании, занятые исключительно обслуживанием интересов собственной группы и аффилированных с ней лиц, не могут пользоваться преимуществами международных налоговых соглашений, если получение такими компаниями дохода не является оправданным с экономической точки зрения.

В последние годы ФНС России все более явно подходит к вопросу рассмотрения концепции лица, имеющего фактическое право на доход, как к одному из случаев применения доктрины необоснованной налоговой выгоды, ключевые положения которой содержат требования о наличии у хозяйственных операций деловой цели и переквалификации операций исходя из их действительного экономического смысла.

2 Концепция фактического права на доход и механизм раскрытия налоговой информации

В эпоху глобализации экономики заключается большое количество трансграничных сделок, для которых характерен риск возникновения двойного налогообложения. С целью устранения этого риска в договорах об избежании двойного налогообложения (далее — ДИДН) обычно предусматриваются условия, выполнение которых позволяет налогоплательщику использовать льготные ставки по налогу у источника в случае перечисления пассивных доходов (дивидендов, процентов и роялти). Одним из таких условий является подтверждение того, что получатель дохода является «бенефициарным собственником» дохода. Однако поиск ответа на вопрос «*Who is Mr Beneficial Owner?*» является крайне сложной задачей. Связано это с тем, что ни Модельная конвенция ОЭСР, ни Модельная конвенция ООН не дают однозначного определения данному понятию. Прямо не говорит об этом и проект стран ОЭСР и G20 *BEPS* (План *BEPS*), запущенный в 2013 г. и направленный на противодействие размыванию налоговой базы и переносу прибыли.

Несмотря на это, авторы Плана *BEPS* отмечают, что «отсутствие своевременной, всеобъемлющей и актуальной информации об агрессивном налоговом планировании — одна из главных проблем, с которой сталкиваются налоговые органы во всем мире» [3]. ОЭСР рекомендует разработать набор обязательных правил раскрытия информации относительно агрессивных сделок с учетом баланса интересов бизнеса и государства. Такое увеличение прозрачности должно способствовать снижению расходов, связанных с выполнением и с контролем за выполнением норм налогового законодательства, и повысить предсказуемость интерпретации налоговыми органами последствий отдельных операций.

Отсутствие единства в трактовке концепции бенефициарного собственника¹ приводит к правовой неопределенности как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов в ходе оспаривания налоговых схем [4].

Размытость концепции и отсутствие ее детального описания в текстах ДИДН позволяет государствам вырабатывать свои специфические направления ее развития. На наш взгляд, одним из путей совершенствования российских правил должна стать имплементация правил обязательного раскрытия информации о совершении потенциально агрессивных сделок с использованием Концепции.

¹ Далее по тексту для обозначения концепции фактического права на доход также используется сокращение «Концепция».

Какими они должны быть? Для ответа на поставленный вопрос рассмотрим предложения ОЭСР относительно подходов к раскрытию информации, проанализируем текущее положение Концепции в налоговом законодательстве РФ, а также сформулируем авторские рекомендации по совершенствованию российских правил о бенефициарном собственнике.

Приступая к анализу предложений ОЭСР в части обязательного раскрытия налоговой информации, следует подчеркнуть, что Действие 12 Плана *BEPS* не входит в так называемый минимальный стандарт, а является набором «рекомендаций по разработке правил обязательного раскрытия информации для агрессивных схем налогового планирования»². Другими словами, страны вправе самостоятельно решать, вводить ли им в свое национальное законодательство механизмы раскрытия налоговой информации. Однако, как отмечает ОЭСР, в тех случаях, когда государство желает принять соответствующие правила, рекомендации могут обеспечить «необходимую гибкость, направленную на обеспечение баланса между потребностями государства в получении более качественной и своевременной информации и повышением бремени для налогоплательщиков, связанного с соблюдением требований» [5].

Что такое «механизм раскрытия налоговой информации»? Под данным понятием ОЭСР подразумевает «режим, требующий от промоутеров и/или налогоплательщиков заблаговременно сообщать в налоговые органы об использовании схем, содержащих определенные характеристики или признаки». По мнению ОЭСР, имплементация механизма раскрытия налоговой информации может преследовать одновременное достижение нескольких целей. Такой инструмент, например, может вводиться в налоговое законодательство с целью превентивного получения информации о потенциально агрессивных налоговых схемах, позволяя компетентным органам эффективнее реагировать на изменения в налоговом поведении налогоплательщиков. В такой ситуации этот механизм выступает также в роли сильного инструмента сдерживания: и налогоплательщики, и промоутеры³ схем будут более осторожно выбирать ту или иную налоговую схему в случае наличия требования о ее раскрытии [6].

Въедливый анализ представленного выше определения позволяет выделить два основных подхода к раскрытию налоговой информации, предлагаемых ОЭСР. Первый основывается на раскрытии конкретных сделок (*transaction-based approach*) и начинается с выявления операций, которые, по мнению компетентных органов, приводят к

² В минимальный стандарт *BEPS* входят Действия 5, 6, 13, 14, прямо не связанные с Действием 12.

³ Понятие «промоутеры» отсутствует в российском налоговом законодательстве. В Отчете ОЭСР по Действию 12 под ними в широком смысле принимаются «как те, кто способствует уклонению от уплаты налогов или их уменьшению в традиционном смысле, так и посредники (например, консультанты), которые способствуют внедрению раскрываемой схемы».

возникновению налоговых рисков и требуют раскрытия информации от налогоплательщиков относительно выгодоприобретателей раскрываемой схемы и любого лица, оказавшего существенную помощь в ее осуществлении. Как отмечает ОЭСР, «практически нецелесообразным является распространение режима обязательного раскрытия информации на все операции, вызывающие обеспокоенность в связи с риском уклонения от уплаты налогов». Вследствие этого налогоплательщики будут обязаны раскрывать только те сделки, которые подпадают под описание или признаки, предусмотренные режимом раскрытия информации⁴.

Основой второго подхода (*promoter-based approach*) является анализ роли промоутеров в схемах агрессивного налогового планирования. Он возлагает обязательство по раскрытию налоговой информации на промоутера, тогда как первый подход может относить это обязательство как на налогоплательщиков, так и на промоутеров. Однако, как отмечается ОЭСР, несмотря на некоторые расхождения в достижении общей цели, на практике различия между обоими подходами несущественны⁵.

Действие 12 не являлось наиболее актуальной частью Плана *BEPS*, тем не менее его идеи активно воплощаются в жизнь, например в рамках налоговой кооперации внутри стран Европейского союза. В частности, уже приняты изменения в Директиву ЕС от 15.02.2011 № 2011/16/EU об административном сотрудничестве в области налогообложения, касающиеся регулирования механизма отчетности по агрессивным налоговым схемам и основанные на рекомендациях Действия 12 Плана *BEPS* (далее — *DAC6*)⁶. Подробное описание европейского режима раскрытия налоговой информации не входит в цели текущей статьи, однако рассмотрим его сквозь призму рекомендаций Действия 12 Плана *BEPS*⁷ (таблица 1).

4 ОЭСР приводит широкий спектр признаков, соответствие которым может потребовать раскрытия информации о налоговой схеме и которые условно подразделяются на общие (например, обеспечение конфиденциальности при осуществлении налоговой схемы) и специфические, призванные защитить «конкретные уязвимые места в налоговой системе».

5 Другим отличием может являться набор признаков, наличие которых в схеме может потребовать ее раскрытия. [6]

6 В преамбуле к Директиве ЕС от 25.05.2018 № 2018/822/EU, вносящей изменения в Директиву № ЕС 2011/16/EU, прямо указывается на влияние Действия 12 Плана *BEPS* на ее содержание. Статус данного механизма, как и Действия 12, рекомендательный, а непосредственное содержание должно формироваться национальным законодательством.

7 По мнению ОЭСР, механизм раскрытия налоговой информации должен четко отвечать на базовые вопросы.

Таблица 1 – Режим раскрытия информации DAC6 и рекомендации BEPS

Базовый вопрос ОЭСР	DAC6
Кто раскрывает информацию?	Посредник* (в некоторых ограниченных случаях — налогоплательщик)
Имеются ли другие существенные обязательства, возложенные на промоутеров и/или налогоплательщиков?	
Что такое раскрываемая схема?	Трансграничная схема, характеристики которой соответствуют отличительным признакам (A–E)**
Что должно быть раскрыто?	Пункт 14 ст. 8 (ab) DAC6 содержит широкий и закрытый перечень информации о раскрываемой схеме, передаваемый в компетентный орган
Когда информация должна быть передана?	В течение 30 дней с момента готовности трансграничной схемы к внедрению, или момента передачи схемы налогоплательщику, или момента реализации первого шага схемы
Каковы последствия раскрытия / несоответствия требованиям режима раскрытия?	DAC6 не регулирует вопросы механизма штрафных санкций, вынося их на национальный уровень и предусматривая лишь то, что они должны быть «эффективными, соразмерными и сдерживающими»***
Как будет использоваться полученная информация?	Информация может быть передана налоговым органам стран ЕС в результате автоматического обмена либо в третьи страны в рамках других каналов

Примечание – составлено авторами

* Понятие «посредник» (*intermediary*) в DAC6 в целом соответствует подходу, используемому в Плане BEPS: любое лицо, которое проектирует раскрываемую трансграничную схему, продает ее, занимается ее организацией или предоставляет ее в распоряжение для внедрения либо управляет ее внедрением.

** Если в схеме присутствуют признаки из категорий A–C, то оповещение компетентных органов потребуется только при условии, что схема не соответствует так называемому *main benefit test*, аналогичного в целом *principal purpose test*,

предусмотренному в Действии 6 Плана *BEPS*. При наличии признаков из групп *D–E* информацию о схеме следует передать в компетентный орган в любом случае.

*** Исследование релевантных норм права (в том числе драфтов национального законодательства) уже указывает на существенность санкций в случае невыполнения требований по раскрытию налоговой информации. URL: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/02/etf-394-eu-mandatory-disclosure-requirements-update.html> (дата обращения: 29.07.2019).

Анализ таблицы показывает, что предлагаемые инициативы ЕС в области раскрытия налоговой информации носят стратегический характер, потенциально оказывая влияние на всех налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в ЕС, и в целом соответствуют рекомендациям ОЭСР. В то же время результаты опроса, проведенного компанией *EY*, свидетельствуют о далеко не положительном восприятии идеи *DAC6* представителями бизнеса: респонденты отмечали чрезвычайно широкую сферу применения правил раскрытия налоговой информации, потенциальный рост затрат на соблюдение требований, а также риск повышения количества налоговых споров⁸.

ОЭСР признает наличие данных рисков при формировании национального механизма раскрытия налоговой информации и указывает, что «отсутствие правовой определенности может привести к непреднамеренному нарушению законодательства, сопротивлению внедрению [этого механизма] со стороны налогоплательщиков и промоутеров и к получению некачественной информации налоговыми органами» [6]. Однако, решая вопрос об имплементации режима раскрытия налоговой информации, не следует принимать существование рисков как существенный недостаток. ОЭСР далее отмечает, что представление налоговым органам информации о потенциально агрессивных налоговых сделках позволит им более эффективно использовать свои ограниченные ресурсы. В свою очередь, точечная направленность принесет пользу также и налогоплательщикам, поскольку сфера действия правил будет сосредоточена на областях, действительно беспокоящих компетентные органы.

Полноценная жизнь понятия «бенефициарный собственник» в российском налоговом законодательстве началась в 2014 г. Так, согласно ст. 7 Налогового кодекса (НК) РФ лицом, имеющим фактическое право на доход, признается лицо, которое в силу прямого и (или) косвенного участия в организации, контроля над организацией либо в силу иных обстоятельств имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться доходом, полученным этой организацией. При этом отмечается, что при определении

⁸ Опрос проводился компанией *EY* среди 500 клиентов.

такого лица «учитываются функции, выполняемые лицами... а также принимаемые ими риски».

Статья 312 НК РФ утверждает, что в качестве доказательства наличия статуса бенефициарного собственника иностранная организация до даты выплаты дохода должна предоставить своему налоговому агенту, выплачивающему ей такой доход, подтверждение того факта, что она является резидентом государства, заключившего ДИДН с Российской Федерацией, и того, что она наделена фактическим правом на получение соответствующего дохода.

Однако если подтверждение резидентства обычно не вызывает вопросов у налогоплательщиков и налоговых агентов, то методология ответа на вопрос, является ли иностранная организация бенефициарным собственником (другими словами, имеет ли она фактическое право на получение дохода), остается субъективной.

Некоторую ясность в данный вопрос вносит одно из писем Минфина России [7]. Так, при определении бенефициарного собственника (лица, имеющего фактическое право на доход) в расчет может приниматься, например, информация:

- о ведении фактической предпринимательской деятельности получателем дохода и права на распоряжение и пользование полученным доходом;
- об отсутствии экономии на налогах при последующей передаче дохода;
- об отсутствии предопределенности последующей передачи дохода и о наличии договорных обязательств перед третьими лицами.

Несмотря на это, вряд ли можно говорить о существенном изменении российских правил о фактическом праве на доход в сторону объективных критериев.

При этом сравнение налоговых доходов, фактически собранных с помощью фактического права на доход, с возможным их объемом заставляет усомниться в фискальной эффективности соответствующих правил. Так, на основании анализа судебной практики можно заключить, что за период 2015–2018 гг. сумма налоговых доначислений, обоснованных отсутствием у иностранного получателя фактического права на доход и поддержанных в результате судебных разбирательств, составила около 3 млрд руб.⁹ Это очень мало по сравнению, например, с объемом потенциальных налоговых доходов в случае налогообложения дивидендов, выплаченных в пользу иностранных компаний из трех ключевых юрисдикций, применяемых для целей налогового планирования (Кипр,

⁹ При оценке налоговых доходов, обоснованных отсутствием у иностранного получателя фактического права на доход, использовались данные отчета компании KPMG «Споры по фактическому праву на доход по состоянию на март 2019 г.» (URL: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/ru/pdf/2019/03/ru-ru-disputes-over-the-actual-right-to-income-as-at-march-2019-updated.pdf>) [8]. Далее были отобраны 19 арбитражных дел, в которых окончательным победителем являлся налоговый орган.

Нидерланды и Швейцария) с использованием национальной ставки за 2015–2018 гг. (213,5 млрд руб.) (таблица 2).

Таблица 2 – Потенциальные налоговые доходы в случае перечисления дивидендов в пользу иностранных компаний и использования национальной ставки, млрд руб.*

Резиденты	Год	Дивиденды, выплаченные иностранным организациям	Потенциальные налоговые доходы в случае использования национальной ставки (15%)
Кипр (5%)	2015	245,36	24,54
	2016	235,81	23,58
	2017	279,93	27,99
	2018	320,78	32,08
Кипр (10%)	2015	36,81	1,84
	2016	32,84	1,64
	2017	40,83	2,04
	2018	52,71	1,64
Нидерланды (5%)	2015	224,58	22,46
	2016	242,68	24,27
	2017	207,00	20,70
	2018	181,96	18,20
Швейцария (5%)	2015	14,63	1,46
	2016	21,89	2,19
	2017	37,00	3,70
	2018	51,73	5,17
Всего	2015	521,38	50,30
	2016	533,22	51,68
	2017	564,76	54,43
	2018	607,18	57,09

Примечание – составлено авторами по данным Отчета о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций (форма 5-П) ФНС России.

Пытливый читатель может парировать, что не вся представленная сумма является потенциальной российской налоговой базой, для притяжения которой требуется применение Концепции. Безусловно, такой механистический подход к выявлению потенциального периметра применения Концепции не может заменить детальный анализ фактов и обстоятельств каждого дела. Цель такого обобщения — проиллюстрировать на

основе макроэкономических данных общую тенденцию к использованию определенных юрисдикций, имеющих выгодные условия по ДИДН с Россией, в качестве транзитных в отношении финансовых потоков из России. Данное обобщение основано на том, что, как показывают данные по трем обозначенным юрисдикциям, объем запасов ПИИ¹⁰ (показатель «ПИИ Stock») по отношению к их ВВП является аномально высоким по сравнению, например, со средними значениями по странам ЕС и по всему миру, что свидетельствует о несоответствии между финансовыми потоками и добавленной стоимостью, создаваемой в юрисдикции в целом¹¹ (таблица 3).

Таблица 3 – Соотношение показателя ПИИ Stock к ВВП

ПИИ Stock, %	ВВП				
	Кипр	Нидерланды	Швейцария	среднее значение	
				ЕС	мир
Входящие ПИИ	915,7	183,4	151	53,9	38,1
Исходящие ПИИ	862,1	265,9	179,5	61,4	36,9

Примечание – составлено авторами

По мнению некоторых экспертов, недостатки Концепции могут отчасти объясняться наличием детских болезней в силу относительно недолгой истории ее существования в национальном налоговом законодательстве [9]. С одной стороны, Концепция, являясь субъективной, несет высокие налоговые риски для налогоплательщиков и влияет на уровень правовой определенности. С другой стороны, исследование показывает, что потенциал для сбора больших налоговых доходов от применения Концепции остается значительным. Вследствие чего ее развитие в условиях указанных выше противоречий возможно путем повышения интенсивности превентивного рассмотрения налоговых последствий трансграничных сделок.

Сейчас, когда имплементация конкретных рекомендаций Действия 12 Плана *BEPS* шагает по планете, а в глобальном налоговом сообществе уже возникают вопросы о признании Действия 12 пятым минимальным стандартом, Российской Федерации может потребоваться получение национального опыта по имплементации ограниченного механизма раскрытия информации, соответствующего рекомендациям ОЭСР. В качестве регуляторной песочницы могли бы выступить операции по выплате доходов от источника в России нерезидентам.

¹⁰ ПИИ — прямые иностранные инвестиции

¹¹ Действие 11 Плана *BEPS* отдельно посвящено проблемам оценки и мониторинга эффекта *BEPS*.

На наш взгляд, подход, основанный на анализе сделок, является более приемлемым в условиях российской действительности, так как заранее выделяет вид экономической операции, представляющей фискальные риски для государства.

В качестве отличительных признаков раскрываемой схемы предполагается использование следующего перечня индикаторов:

- 1) абсолютный индикатор — перечисляется доход на сумму, превышающую N руб., в пользу иностранного получателя дохода с использованием инструментов противодействия дроблению дохода;
- 2) относительный индикатор — получатель дохода прямо владеет определенной долей в уставном капитале российской компании (налогового агента);
- 3) географический индикатор — получателем дохода является компания — резидент страны из черного списка транзитных стран, например, государств с высоким отношением полученных ПИИ к ВВП на основе данных ЮНКТАД или с другими показателями, указывающими на возможность использования юрисдикции в качестве транзитной и применение в ее законодательстве льготных подходов к налогообложению дохода. Методика расчетов таких индикаторов риска размывания налоговой базы на макроуровне приведена в Отчете ОЭСР по Действию 11 Плана *BEPS*, также отдельные индикаторы оценены в научной литературе [10].

В случае соответствия сделки всем перечисленным условиям налоговый агент будет обязан уведомить налоговые органы о совершении потенциально агрессивной сделки с использованием концепции фактического получателя дохода по установленному шаблону документации, который включает в себя детальную информацию о соответствии выплаченного дохода экономическому вкладу получателя, функциональном профиле получателя, наличии у него обязанностей по дальнейшему перечислению дохода, а также о налогообложении дохода в его юрисдикции. Обоснованным, на наш взгляд, является освобождение налогоплательщиков от обязанности документально подтвердить статус фактического получателя дохода в случае несоответствия сделок представленным характеристикам. Очевидно, что приведенный выше перечень индикаторов не является окончательным и может стать предметом научной и практической дискуссии.

Потенциальный механизм раскрытия налоговой информации по сделкам с использованием Концепции может быть похож на инструмент раскрытия данных о совершенных контролируемых сделках. После подачи декларации по налогу на прибыль налоговый агент подает также и уведомление о совершенных сделках с использованием

Концепции с указанием промоутеров схемы (в случае их наличия). На основе полученных данных налоговые органы могут направлять запросы в адрес налоговых агентов с требованием предоставить документацию о бенефициарном собственнике согласно налоговому законодательству РФ.

На наш взгляд, уведомление о совершенных сделках с использованием Концепции обязательно должно включать перечень документов, на которые ссылается налоговый агент при перечислении дохода. Наличие такой информации и ее сводный анализ позволили бы начать частичную объективизацию перечня документов, требуемых для подтверждения статуса бенефициарного собственника дохода. Приведем предполагаемый вариант опросника / questionnaire, который, очевидно, также может быть предметом научной и практической дискуссий:

Блок А. Наличие транзитности платежей

1. Передается ли доход, полученный иностранной компанией от российской организации, далее по цепочке акционеров / в иную юрисдикцию?

ДА / НЕТ

Если ДА, то:

- 1.1 Каков временной интервал между моментом получения дохода от российской компании и его последующей передачей по цепочке акционеров / в иную юрисдикцию?

ОТВЕТ:

- 1.2 По цепочке акционеров / в иную юрисдикцию передается более 80% дохода, полученного от российской компании?

ДА / НЕТ

Блок Б. Наличие экономической самостоятельности

2. Имеется ли у иностранной компании юридически закрепленное ограничение на распоряжение доходом, полученным от российской организации?

ДА / НЕТ

3. Какова доля дохода, получаемого от российской организации, в общем объеме доходов иностранной компании?

ОТВЕТ:

4. Какова доля доходов, получаемых от иных контрагентов и иной предпринимательской деятельности, в общем объеме доходов иностранной компании?

ОТВЕТ:

5. Является ли директор иностранной организации сотрудником иных организаций?
ДА / НЕТ

Если ДА, то:

5.1 Каково число таких организаций?

ОТВЕТ:

6. Является ли число наемных работников иностранной организации достаточным для осуществления полномочий в отношении получаемого дохода?
ДА / НЕТ

7. Является ли материально-техническая база иностранной организации достаточной для осуществления полномочий в отношении получаемого дохода?
ДА / НЕТ

8. Имелись ли у иностранной компании собственные денежные средства для приобретения акций российской компании?
ДА / НЕТ

Если НЕТ, то:

8.1 Назовите источник финансирования

ОТВЕТ:

Блок В. Налогообложение и отчетность

9. Соответствует ли уровень налоговой нагрузки иностранной компании налоговой нагрузке в данной юрисдикции по отрасли в целом?
ДА / НЕТ

10. Пользуется ли иностранная компания налоговыми преференциями (например, специальными налоговыми режимами), влияющими на величину налоговой нагрузки?
ДА / НЕТ

Если ДА, то:

10.1 Какими?

ОТВЕТ:

11. Будет ли доход, полученный от российской организации, отражен иностранной компанией как собственный в соответствии с учетной политикой?
ДА / НЕТ

12. Имеется ли у иностранной компании аудиторское заключение в отношении отчетности?

Если ДА, то:

12.1 За какие налоговые периоды?

ОТВЕТ:

12.2 Кто является аудитором?

ОТВЕТ:

Дискуссионным также остается вопрос штрафных санкций в случае нераскрытия информации или предоставления недостоверных данных, налагаемых на налоговых агентов с использованием Концепции. Если мы стремимся к снижению количества агрессивных сделок и повышению уровня налоговой культуры, то механизм раскрытия информации должен включать в себя существенные денежные штрафы, например, за нераскрытие отдельной операции с использованием Концепции, подпадающей под характеристики потенциально агрессивной.

В заключение хочется провести параллель между медициной и налогообедением. Медицинская история бережно хранит цитату известного русского хирурга Н.И. Пирогова о том, что «будущее принадлежит медицине профилактической». По нашему мнению, если бы Пирогов был звездой в области международного налогообложения, он мог бы сказать, что «будущее принадлежит профилактической борьбе с уклонением от уплаты налогов». Однако российские правила бенефициарного собственника пока не основаны на профилактическом анализе сделок, что явно не отвечает интересам ни налогоплательщиков, ни государства. Как результат, введение в законодательство инструмента обязательного раскрытия налоговой информации по потенциально агрессивным сделкам с использованием концепции фактического права на доход дало бы налоговой системе мощный инструмент превентивного противодействия уклонению от налогообложения, отвечающий требованиям будущего.

3 Развитие формального подхода к определению спектра применения концепции фактического права на доход

Проведенный анализ в первой части работы указывает на оставшуюся проблему в определении широты применения концепции фактического права на доход. Связано это с тем, что во многих ДИДН отсутствует ссылка на данную концепцию в «традиционных» пассивных статьях, а некоторые юрисдикции используют указанный механизм и к другим доходам, в том числе активным, «прочим» и (или) «другим». Данная проблема также может приписываться налоговой системе Российской Федерации. С одной стороны, национальное налоговое законодательство скорее указывает на то, что концепция фактического права на доход применяется только в той ситуации, когда об этом четко указано. С другой стороны, исследование арбитражной практики, представленное во второй части работы, указывает на то, что данный механизм уже применяется в случае перечисления иных доходов, в том числе платежей от отчуждения имущества.

Более того, вопрос разграничения применения концепции фактического права на доход является актуальным и в контексте текущей структуры международной инвестиционной позиции Российской Федерации. По состоянию на 2018 г., большая часть зарубежных инвестиций, осуществляемых в Российскую Федерацию, совершается через «аномальные» юрисдикции, что приводит к крайне низкому налогообложению дивидендных и процентных доходов в Российской Федерации. Аналогичная ситуация характерна и для платежей за пользование интеллектуальной собственностью. В этой связи, учитывая все более нарастающую практику применения концепции фактического права на доход, спецификация данного правила может быть значимой уже в краткосрочной перспективе.

Результаты анализа наднационального законодательства - МК ОЭСР (2017) и МК ООН (2017) - указывают на то, что при их формировании создателями использовался практически идентичный подход. Он заключается в том, что концепция «бенефициарного собственника» является сугубо узким инструментом противодействия налоговым злоупотреблениям, а её применение ограничивается лишь «традиционными» статьями, регулирующими трансграничное налогообложение пассивных доходов. Распространение концепции «бенефициарного собственника» только на такие статьи, по мнению ООН, объясняется тем, что они регулируют налогообложение тех доходов, которые являются наиболее уязвимыми с точки зрения борьбы с «налоговым шопингом».

С другой стороны, данный выбор нельзя приписать к однозначно верному. Например, несколько другая политика используется в МК США, в которой концепция

«бенефициарного собственника» распространяется и на «другие доходы», «пенсии» и «ежегодные пособия». Исследование мировой сети ДИДН даже указывает на то, что существуют такие ДИДН, в которых, согласно тексту заключенных протоколов, концепция бенефициарного собственника распространяется на все доходы, подпадающие под действие ДИДН. Исходя из этого, можно сделать вывод о том, что, несмотря на ограничительную позицию ОЭСР и ООН в применении концепции фактического права на доход, страны вольны включать все доходы под её действие.

Подвергается критике позиция ОЭСР и ООН со стороны международного научного сообщества. Во-первых, отмечается, что отсутствие отсылки на применение концепции «бенефициарного собственника» в других статьях МК ОЭСР не отменяет того факта, что они также входят в перечень «уязвимых мест» в контексте борьбы с налоговыми шопингом, особенно в ситуации различия уровня налоговых ставок в разных государствах. Во-вторых, в целом, борьба со схемами, составляющими суть концепции фактического права на доход, может вестись и другими инструментами, например, правилом «основной цели». В-третьих, поднимая вопрос о широте применения концепции фактического права на доход, респондентами было отмечено, что данный механизм является крайне неэффективным механизмом борьбы с налоговыми злоупотреблениями.

В-четвертых, одна из позиций ООН утверждает следующее. При соблюдении некоторых условий, пассивные доходы могут быть преобразованы в платежи активного рода. Следует подчеркнуть, что верно и обратное. Следовательно, для налогоплательщиков может быть характерна минимизация налоговых обязательств с использованием такой конвертации. Базируясь от данного утверждения, на наш взгляд, концепция фактического права на доход может применяться и к регулированию активных доходов, а, следовательно, формальным является и поставленный вопрос о широте применения антиуклонительного механизма.

Данная позиция подтверждается и исследованием зарубежной судебной практики. Аналогичный подход применяется как в развитых странах - в Нидерландах, Корее и т.д. – так и в развивающихся юрисдикциях – Турции, Украине, Уганде. Однако, если в Украине данная позиция формировалась путем формирования соответствующей судебно-арбитражной практики, то, например, в Польше, начиная с текущего года, концепция фактического права на доход может использоваться даже в отсутствие отсылки на наличие у получателя дохода бенефициарного права на него.

Таким образом, несмотря на то, что первоначально концепция фактического права на доход носила достаточно узкий периметр в её применении, на сегодняшний день,

юрисдикциями проводится осознанная политика по расширению сферы применения механизма в контексте использования ДИДН. Исходя из этого, позиция Российской Федерации по расширению применения концепции фактического права на доход соответствует текущим мировым тенденциям развития антиуклонительной концепции, несмотря на заявленную специфическую цель. В этой связи, отталкиваясь от политики улучшения бизнес-климата для иностранных инвесторов и факта того, что Российская Федерация является развивающимся государством, мы считаем обоснованным воплощение следующих «точечных» рекомендаций в среднесрочной перспективе:

- прописывание в налоговом законодательстве положения о том, что российская концепция фактического права на доход может применяться в ситуации перечисления любого вида дохода в той степени, в которой такая политика не противоречит положениям ДИДН, в т.ч. путем выпуска соответствующих писем со стороны компетентных органов;
- заключение Российской Федерацией протоколов к ДИДН о том, что концепция фактического права на доход может применяться к любым видам доходов, подпадающих под регулирование соответствующего ДИДН. При формировании текста протокола, на наш взгляд, можно отталкиваться от рекомендаций ООН, а также от содержания ДИДН, в которых имеется данная отсылка (см., например, ДИДН, заключенный между Хорватией и Израилем).
-

4 Совершенствование применения концепции фактического права на доход к лизинговым платежам

Перечень рекомендаций в данном контексте может иметь тесную связь со спектром проблем, касающихся спектра применения концепции фактического права на доход. Однако, на наш взгляд, отдельное выделение проблемы применения фактического права на доход к лизинговым платежам имеет свою особенную проблематику, которая отталкивается от следующих выводов, изложенных в разделе 3:

- несмотря на кажущуюся схожесть, операции лизинга в своей экономической сущности отличаются от операций перечисления процентных доходов, лицензионных платежей и прочих/других доходов;
- географический анализ перечисляемых лизинговых платежей указывает на то, что большая часть из них приходится на страны с льготным налоговым режимом (Кипр и Ирландия), следовательно, гипотетически, они могут являться платежами, размывающими корпоративную налоговую базу в Российской Федерации;
- отсутствует значительная судебная практика по применению концепции фактического права на доход к лизинговым платежам, следовательно, как налогоплательщики, так и налоговые органы могут оставаться в правовой неопределенности по данному вопросу;
- рассмотрение содержания последнего значительного судебного разбирательства по данному вопросу указывает на отнесение лизинговых платежей к прочим/другим доходам, однако, как показывает анализ источников права, такой выбор не всегда соответствует общепризнанным правовым принципам, изложенным, в частности, в документах ОЭСР и ООН;
- статьи, рассматривающие перечисление прочих и других доходов, прямо не содержат в себе концепции фактического права на доход, а, следовательно, отсылка на нее в случае оспаривания налоговых обязательств компетентными органами может являться дискуссионным вопросом;
- перечисление лизинговых платежей может обоснованно подпадать под регулирование других статей ДИДН, в частности, статей, регулирующих трансграничное налогообложение роялти, прибыли от предпринимательской деятельности, прибыли от международных перевозок и т.д.

В этой связи нами рекомендуется разработка более детальных правил применения правил фактического права на доход к лизинговым платежам. В частности, исходя из анализа предложений бизнес-сообщества, мы предполагаем, что требуется уточнение того, кто не может являться фактическим получателем дохода при получении лизинговых платежей из России. В частности, в группу риска должны входить следующие категории лизингодателей:

- не являющиеся собственниками сдаваемого в лизинг оборудования, транспортных средств и иных объектов;
- использующих при обеспечении своих обязательств только внутренние финансовые источники;
- требующих от лизингополучателя перечисления лизинговых платежей не на счет лизингодателя, а на счёт другой компании, являющейся компанией-финансовым центром.

Следует подчеркнуть, что развитие правил фактического права на доход в части регулирования лизинговых платежей может натолкнуться на следующие экономико-правовые препятствия. Среди них – отсутствие четкой определенности в том, какие документы являются надежным подтверждением того, что лизингодатель является фактическим получателем дохода, невозможность получения подробной информации от лизингодателя в силу конфиденциального характера информации, а также, зачастую, небольшой размер сумм, перечисляемых лизингодателю за полученное в лизинг транспортные средства, оборудование и иные объекты.

Например, в деле компании «Агросельхозтехника» объем перечисляемых лизинговых платежей не превышал нескольких сот тысяч рублей, а, следовательно, обеспечение правового соответствия требованиям концепции фактического получателя дохода лизингополучателем может превышать данное значение, что, на наш взгляд, крайне нерентабельно как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов.

На наш взгляд, в данной части, рекомендации могут сводиться к расширению содержания представленной выше инициативы по предварительному раскрытию информации на основе Действия 12 плана BEPS. В частности, исходя из предложенных индикаторов (hallmarks), лизингополучатель мог бы с большой долей вероятности определить, подпадает ли его операция по перечислению лизинговых платежей в спектр «агрессивных схем налогового планирования». Географическим индикатором в данном контексте являются юрисдикции, наиболее популярные при перечислении лизинговых платежей, а именно Кипр и Ирландия. Следует подчеркнуть, что выбор данных государств

не базируются исключительно на их популярности для российских лизингополучателей, а на факте того, что они могут представлять собой юрисдикции, взаимодействие национального законодательства которых с российским, может приводить к ситуациям размывания корпоративной налоговой базы в Российской Федерации – следовательно – данный список юрисдикций может расширяться, очевидно, до разумных пределов.

Целесообразным также является прописывание возможности «отсечения» операции перечисления лизинговых платежей от требований законодательства в части наличия у лизингополучателя фактического права на доход, но в случае, если объем таких платежей не превышает «денежный» индикатор (hallmark). Однако, очевидно, что введение такого правила должно быть подкреплено антиуклонительными нормами, направленными на «фрагментацию» перечисляемых лизинговых платежей. Базой для таких норм могут стать нормы GAAR в налоговом законодательстве Российской Федерации и положения правила «основной цели», изложенные в большинстве действующих российских ДИДН.

Наиболее дискуссионным остается вопрос разрешения ситуаций, при которых лизингополучатель не может получить требуемую ему информацию для подтверждения статуса фактического получателя дохода у лизингодателя в силу её конфиденциального характера. На наш взгляд, следуя политике открытости, российские налоговые органы вправе истребовать у лизингополучателя информацию о лизингодателе, но только в той мере, в которой получение таких данных не будет противоречить ст. 102 НК РФ и релевантным положениям действующих ДИДН РФ.

Вторым концептуальным направлением, требующим экономико-правовой разработки, является проработка того, под действие какой статьи ДИДН подпадает лизинговый платеж. Исследование содержания дела ООО «Агросельхозтехника» показало, что, на сегодняшний день, трансграничное перечисление лизинговых доходов подпадает под действие статьи, направленной на регулирование «прочих» или «других» доходов. Данное положение ДИДН не содержит в себе требования о наличии у получателя дохода фактического права на него и, зачастую, возможности частичного или полного налогообложения страной-источником. Вместе с тем, проведенный анализ на основе международных источников права показывает, что однозначное отнесение лизинговых платежей к «прочим» или «другим» доходам является вопросом дискуссии.

В контексте применения правила фактического права на доход, такая правовая неопределенность может привести к повышению количества трансграничных налоговых споров. Связано это с тем, что для цепочки «лизингодатель – лизингополучатель», при прочих равных, наиболее выгодной является ситуация отнесения лизинговых платежей в

сферу регулирования статьи «прочие» или «другие» доходы, т.к. данная статья не предусматривает формального требования о наличии у получателя дохода фактического права на него и возможности частичного или полного налогообложения прочего дохода в стране-источнике. В свою очередь другой взгляд на решение вопроса может иметь судебный орган, т.к. для него более выгодным является на налогообложение дохода по статье 12 «Роялти» / «Лицензионные платежи», т.к. она предусматривает четкое требование о наличии у получателя дохода фактического права на него, право на налогообложение части дохода, изложенное в некоторых действующих российских ДИДН, а также более широкую практику оспаривания отсутствия фактического права на доход у его получателя в случае перечисления лизинговых платежей (роялти).

Таким образом, в условиях применения концепции фактического права на доход требуется четкое определение того, под действие какой статьи подпадает перечисляемый трансграничный лизинговый платеж. На наш взгляд, такая методика разграничения может иметь следующий вид:

- в случае, если статья «Роялти» / «Лицензионные платежи» содержит отсылку на то, что в сферу ее действия подпадают платежи за «использование или предоставление права использования промышленного, коммерческого или научного оборудования», то и аналогичный лизинговый платеж является объектом налогового анализа сквозь призму статьи «Роялти» / «Лицензионные платежи» с однозначной возможностью применения к такому доходу требований о наличии фактического получателя дохода фактического права на него. При определении того, что является «промышленным, коммерческим или научным оборудованием», следует отталкиваться от содержания соответствующих писем Минфина РФ и ФНС РФ, рассмотренных выше, а также рекомендаций ООН. В частности, на основе собранного зарубежного опыта, международной организацией рекомендуется отнесение к роялти доходы от использования «кранов», «воздушных судов» и «суден»;

- в случае, если объектом лизинга является «транспортное средство», не участвующее в международных перевозках, то доход от его использования является предметом регулирования статьи 7 «Доходы от предпринимательской деятельности». Дискуссионным может являться вопрос того, что данное положение ДИДН направлено на регулирование активных доходов, а, следовательно, не предусматривает в себе однозначной отсылки на наличие у получателя дохода фактического права на него. На наш взгляд, с учетом мнения ООН, указывающего

на возможность легкой «конвертации» лизинговых платежей в платежи другого рода, в т.ч., например, на доход от использования недвижимости, следует документально признать в виде Письма Минфина РФ, что требование о наличии у получателя дохода фактического права на него распространяется и на такие доходы.

-

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Введение концепции фактического права на доход в российское налоговое законодательство было связано с задачей противодействия безналоговому выводу прибыли из российской экономики транзитом через фиктивные компании-прослойки, зарегистрированные в странах, имеющих с Россией договоры об устранении двойного налогообложения, в низконалоговые юрисдикции. Таким образом, данная концепция устанавливает определенные «критерии экономической добропорядочности», в отношении непосредственного получателя доходов из России, которым тот должен соответствовать, чтобы иметь возможность применить соответствующий налоговый договор. Таким образом, применение данного правила решает проблему «налогового шоппинга», когда льготами по соглашению между двумя странами пользуется лицо из третьей страны, которое не имело бы право на пользование данными льготами при инвестировании напрямую.

Если непосредственный получатель доходов из России не имеет экономических полномочий по распоряжению полученным из России доходом, а просто выступает в качестве посредника, то он не может применить соглашение, однако, соглашение может применить истинный получатель, в отношении которого будет подтверждено наличие необходимого для получения данного дохода экономического потенциала и отсутствие ограничений на распоряжение полученными средствами. Если таким лицом является российский налоговый резидент, то применяется внутреннее законодательство, а если таким лицом является резидент иного государства, то применяется налоговый договор с этим государством в случае его наличия – «сквозной подход». Следует отметить, что в этом случае имеет место, по сути, одностороннее предоставление российской стороной иностранному лицу налоговых льгот при отсутствии взаимности со стороны другого государства. Такие односторонние последствия возникают вследствие отсутствия симметричности относительно того, в отношении какого дохода и какого лица применяется договор в России и в зарубежной стране. Поэтому целесообразным является сужение периметра применения сквозного подхода, т.е. его применение только в отношении тех ситуаций, предоставление льгот в которых соответствует экономическим интересам России, например, при выплате процентов по еврооблигациям конечным получателям через технические компании (SPV – special purpose vehicle).

В связи с тем, что критерии лица, имеющего фактического права на доход, определены в общих чертах, что повышает налоговые риски для иностранных инвесторов, то представляется разумным настройка фокуса периметра применения концепции исключительно на операции, обладающие повышенным уровнем фискального риска. О

высоком риске могут свидетельствовать определенные индикаторы: юрисдикция получателя, сумма дохода, аффилированность получателя, пассивность дохода, возможность вычета из базы у выплачивающей стороны и др. При этом целесообразным является введение унифицированного формата предоставления информации налоговым агентом о том, является ли непосредственный получатель лицом, имеющим фактическое право на доход – «чек-листа ФПД», что позволило бы повысить ясность установления критериев применения концепции, сместить фокус налогового контроля на наиболее рискованные операции, снизить контрольную нагрузку на значительную часть налогоплательщиков. Целесообразно предварительное раскрытие информации в стандартизированном формате по следующим блокам: (1) является ли платеж транзитным, (2) имеет ли получатель экономическую самостоятельность, (3) подлежит ли доход налогообложению, (4) имеется ли у схемы промоутер, (5) имеется ли предписания иностранного налогового органа в отношении данной сделки и др.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 05 декабря 2018 № Ф01-4933/2018 по делу № А11-9880/2016
2. Постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 08.11.2017 по делу № А11-6203/2016
3. Отчет ОЭСР по Действию 12: Mandatory Disclosure Rules, Action 12 — 2015 Final Report, - Режим доступа: <http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm> (дата обращения: 29.07.2019).
4. Голишевский В.И., Хан Е.Е. Понятие «бенефициарный собственник» в международной практике // Налоговая политика и практика. 2014. № 7. С. 75.
5. BEPS — Frequently Asked Questions. URL: <https://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm> (дата обращения: 29.07.2019)
6. Mandatory Disclosure Rules, Action 12 — 2015 Final Report.
7. Письмо Минфина России от 19 декабря 2018 года № 03-08-05/92537 «О документальном подтверждении иностранной организацией постоянного местонахождения в иностранном государстве и фактического права на получение дохода в целях налогообложения»
8. KPMG «Споры по фактическому праву на доход по состоянию на март 2019 г.», - Режим доступа: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/ru/pdf/2019/03/ru-ru-disputes-over-the-actual-right-to-income-as-at-march-2019-updated.pdf>
9. Брун М.Е., Ткаченко Т.Ф. Эволюция концепции бенефициарного собственника дохода в России и за рубежом // Финансовый бизнес. 2018. № 3. С. 53.
10. Милоголов Н.С., Церенова К.Н. Размывание налоговой базы в Российской Федерации: проблемы измерения, масштабы и эффекты // Финансовый журнал. 2016. № 6. С. 17