

12/23

ПРЕПРИНТЫ



В. А. Мачехин

НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ
КОНЦЕПЦИИ ФАКТИЧЕСКОГО ПРАВА НА
ДОХОД

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

Мачехин В.А. ^а

к.ю.н., ведущий научный сотрудник, Институт прикладных экономических
исследований, лаборатория Исследований налоговой политики. ORCID: 0000-0003-2488-
7622. E-mail: machekhin-va@ranepa.ru

**Некоторые вопросы применения концепции фактического
права на доход**

Москва 2023

Аннотация. Концепция фактического права на доход – одна из наиболее востребованных в практике международного налогообложения. Эта концепция и одна из самых противоречивых и не имеющих единого понимания у налоговых органов и налогоплательщиков, что приводит к многочисленным налоговым спорам, включая судебные. Понимание природы данной концепции является исключительно **актуальным** в условиях оказываемого на Россию санкционного давления. Разработка теоретических и практических подходов к природе концепции фактического права на доход относится к **цели** работы, достижение которой было связано с решением ряда **задач**, а именно: систематизировать существующие взгляды на фактическое право на доход, выявление логики появления и развития концепции фактического права на доход. **Рекомендации** направлены на улучшение условий деятельности налоговых органов и налогоплательщиков, применяющих концепцию фактического права на доход.

Ключевые слова: международные налоговые соглашения, ОЭСР, отнесение дохода к налогоплательщику, Комментарии ОЭСР

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2023 год.

**Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Professional Education
“THE RUSSIAN PRESIDENTIAL ACADEMY OF NATIONAL ECONOMY AND
PUBLIC ADMINISTRATION (RANEPA)”**

Victor A. Machehin ^a

^a Institute of Applied Economic Research, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration. Leading Research Fellow, PhD in Law. ORCID: 0000-0003-2488-76220000-0003-1340-359X. E-mail: machekhin-va@ranepa.ru

Some Issues of Application of Beneficial Ownership Concept

Annotation. The concept of the beneficial ownership on income is one of the most demanded in the practice of international taxation. This concept is one of the most controversial and does not have a common understanding among tax authorities and taxpayers, which leads to numerous tax disputes, including judicial ones. Understanding the nature of this concept is extremely relevant in the context of the sanctions pressure exerted on Russia. The development of theoretical and practical approaches to the nature of the concept of the beneficial ownership on income refers to the purpose of the work, the achievement of which was connected with the solution of a number of tasks, namely: to systematize existing views on beneficial ownership on income, to identify the logic of the emergence and development of the concept of beneficial ownership on income. The recommendations are aimed at improving the working conditions of tax authorities and taxpayers applying the concept of beneficial ownership.

Keywords: international tax agreements, OECD, attribution of income to a taxpayer

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	6
1 История появления и развития концепции фактического права на доход	7
2 Концепция фактического права на доход как инструмент отнесения дохода к налогоплательщику	ОШИБКА! ЗАКЛАДКА НЕ ОПРЕДЕЛЕНА.
3 Фактическое право на доход: процедурные аспекты.....	<u>21</u>
Заключение.....	23
Список источников.....	24

ВВЕДЕНИЕ

Фактическое право на доход в международном налогообложении признается одной из важнейших концепций, используемых в налоговых соглашениях. Данная концепция часто находит непосредственное отражение в текстах международных налоговых договоров.

Институт бенефициарной собственности дохода (также иногда называемый институтом бенефициарного собственника или владельца дохода, в российском варианте – институт фактического права на доход) представляет собой правило о том, что налоговые льготы, связанные с доходом (такие как пониженные ставки для определенных видов дохода по СИДН), предоставляются только бенефициарному, то есть реальному, а не номинальному собственнику такого дохода.

Концепция фактического права на доход – одна из наиболее востребованных в практике международного налогообложения, так как она применяется практически ко всем международным соглашениям во избежание двойного налогообложения.

В то же время эта концепция - одна из самых противоречивых и не имеющих единого понимания у налоговых органов и налогоплательщиков, что приводит к многочисленным налоговым спорам, включая судебные. Такая ситуация характерна и для других стран.

Понимание природы данной концепции является исключительно актуальным в условиях реализации инициатив глобального Плана по борьбе с размыванием налоговой базы и в связи с оказываемым на Россию санкционного давлением, которое уже затронуло и международную налоговую сферу.

Разработка теоретических и практических подходов к концепции фактического права на доход относится к цели работы. Для этого надо было решить ряд, а именно: систематизировать существующие взгляды на фактическое право на доход, выявить логику появления и развития концепции фактического права на доход. Рекомендации направлены на улучшение условий деятельности налоговых органов и налогоплательщиков, применяющих концепцию фактического права на доход.

Результаты исследования, оформленные в виде перечня рекомендаций, могут быть использованы органами законодательной власти по развитию налоговой системы для улучшения инвестиционного климата и выработки контрмер против политики санкционного давления, проводимой недружественными странами.

1 ИСТОРИЯ ПОЯВЛЕНИЯ И РАЗВИТИЯ КОНЦЕПЦИИ ФАКТИЧЕСКОГО ПРАВА НА ДОХОД

Изначально данный институт, родившийся в странах общего права, появился в Протоколе 1966 года к Соглашению об избежании двойного налогообложения (СИДН) между США и Великобританией 1945 года, затем нашел закрепление в британских СИДН с Канадой (1966) и Нидерландами (1967). Позже, в результате значительных усилий со стороны Великобритании, он была включена в Модельную Конвенцию ОЭСР 1977 года и впоследствии был воспринят многими странами при заключении СИДН.

Применение данного института, как правило, связано с применением статей СИДН, посвященным пассивным доходам: ст. 10 («Дивиденды»), ст. 11 («Проценты») и ст. 12 («Роялти»). Значение его применения к соответствующему положению в СИДН заключается в том, что государство, являющееся источником пассивного дохода, не отказывается от своего права взимать налог у источника при выплате такого дохода просто в силу того, что получатель является резидентом другого государства. Дополнительным условием такого отказа служит то, что такой иностранный резидент – получатель дохода является не только юридическим, но и экономическим его собственником. Комментарий к Модельной конвенции ОЭСР гласит, что термин «бенефициарный собственник» следует рассматривать в широком смысле, в свете целей и задач налогового соглашения, в том числе цели предотвращения обхода налога.

Сами соглашения, как правило, не содержат определения понятия «фактическое право на доходы», хотя толкование данного термина можно найти, например, в МК ОЭСР. Помимо этого, для установления смысла данного понятия принято руководствоваться п. 2 ст. 3 соглашений, предусматривающим, что любой не определенный в соглашении термин, если из контекста не вытекает иное, имеет значение в соответствии с национальным законодательством соответствующего государства. В связи с этим многие государства разрабатывают собственное понимание и определение данного термина.

Так, например, США используют формулировку ст. 984(с) Кодекса внутренних доходов – термин «полученный доход», который учитывает способ распределения дохода в государстве резидентства получателя: доход может быть получен либо самим лицом, либо его акционерами. В Циркуляре № 601, который действует в Китае, разъясняется, что бенефициарным собственником считается, в том числе, лицо, которое имеет право собственности и контроль над доходом или над имуществом и правом, от которых такой доход получен.

В Великобритании смысл данного понятия получил разъяснение по итогам вынесения решения по делу *Indofood International Finance Ltd. v. JP Morgan Chase Bank NA*. В ходе данного дела было установлено, что голландская компания-посредник, созданная в структуре между резидентом Маврикия и резидентом Индонезии не имела права на пониженную ставку налога у источника в отношении процентов, поскольку не имела фактического права на доход.

Интересно, что практика применения данной конструкции в разных странах, судя по всему, существенно расширила и превзошла смысл, заложенный в данное понятие Модельной Конвенцией. В 2013 году ОЭСР выпустила дополнение к соответствующему Комментарию, в котором разъяснила: «...Поскольку термин «бенефициарный собственник» был введен для урегулирования неточностей выражения «выплачивается...резиденту» в параграфе 1 [статьи 10], имелось в виду его толкование в данном контексте, а не в любом техническом значении, которое может ему придаваться национальным законодательством конкретной страны». Кроме того, как следует из указанного Дополнения, ОЭСР не имела намерения распространить действие данного понятия на все случаи ненадлежащего применения СИДН. Данное обстоятельство довольно существенно меняет представление о назначении концепции бенефициарного собственника, однако, учитывая уже состоявшееся ее широкое распространение именно в качестве универсального средства борьбы с многоступенчатыми структурами и сделками, вряд ли можно ожидать сужения спектра его действия в соответствующих национальных законодательствах.

Что касается России, нельзя сказать, что институт «бенефициарной собственности дохода» появился в отечественном налоговом законодательстве лишь в последнее время. До недавнего времени соответствующие правила были частью СИДН между СССР, а затем и РФ, и многими странами, при этом понятие «beneficial owner» традиционно переводилось в русском тексте соглашения как «лицо, имеющее фактическое право» на дивиденды, проценты и тому подобное.

Отмечается, что до принятия Главы 25 НК РФ положение о «фактическом праве на доход», хотя и воспроизводилось от соглашения к соглашению, не воспринималось как реальный правовой инструмент: действующая тогда Инструкция ГНС РФ от 16.06.1995 г. хотя и содержала упоминание необходимости подтверждать такое право при требовании возврата излишне уплаченного налога, не предусматривала действительной проверки таких «фактических прав», ни в смысле позиции ОЭСР, ни как-либо иначе.

После принятия Налогового Кодекса была попытка придать понятию «фактическое право на доход» по СИДН новое, более реальное звучание: оно раскрывалось в п. 8 раздела

II Методических рекомендаций по применению отдельных положений главы 25 НК РФ. В соответствии с данным документом, фактическое право на доход в смысле международных соглашений должно было пониматься как правовое основание для получения дохода, выраженное в наличии заключенного договора. Хотя в данном случае и заметна некоторая эволюция позиции, но само право отождествлялось с наличием документальных оснований на получение дохода. По мере развития правоприменительной практики Министерство финансов предпринимало попытки дополнить требование о документальном основании наличием некоего экономического основания – права определять «дальнейшую экономическую судьбу» дохода.

Практика показала, что такое сочетание формального и экономического подходов оказалось несостоятельным. Так, в 2012 году Девятым апелляционным арбитражным судом было вынесено решение (которое далее не было обжаловано) в деле компании *Eastern Value Partners Ltd.*, в котором впервые институт был рассмотрен применительно к СИДН между РФ и Кипром. В результате налоговый орган не смог опровергнуть наличие фактического права на доход у формального собственника, так как не смог доказать, что экономический собственник, имевший право распоряжаться доходом, не подпадал под формальный критерий.

Наконец, после многократного упоминания концепции в Основных направлениях налоговой политики, а затем включения пункта о внедрении соответствующих правил в План деофшоризации, концепция, трансформировавшись в специфическое понятие «фактическое право на доход», была внесена в ст. 7 НК РФ уже упомянутым Законом № 376-ФЗ. По всей видимости, такое видоизменение термина может объясняться противоречием между термином «собственник дохода» и пониманием собственности как пользованием, владением и распоряжением исключительно телесными вещами.

Так или иначе, несмотря на отдельные мнения о том, что в данном вопросе следует отказаться от формально-юридического подхода в пользу экономического, ст. 7 НК РФ после изменений, внесенных Законом № 367-ФЗ, оперирует именно понятием «фактическое право на доход». В соответствии с п. 2 данной статьи, «лицом, имеющим фактическое право на доходы, в целях Кодекса и применения международных договоров РФ по вопросам налогообложения признается *лицо, которое в силу прямого и (или) косвенного участия в организации, либо контроля над организацией, либо в силу иных обстоятельств имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться этим доходом, либо лицо, в интересах которого иное лицо правомочно распоряжаться таким доходом*». Помимо этого, в статье специально указано, что при выявлении такого лица учитываются выполняемые им функции, а также «принимаемые риски».

Таким образом, российская трактовка «фактического права на доход» (ФПД), в общем и целом, может быть сведена к праву пользоваться и (или) распоряжаться данным доходом на абсолютно любых правовых или фактических основаниях.

Еще в 2013 году в своей статье «Кодификация концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве: постановка проблемы» Б.Я. Брук отмечал, что при внедрении концепции в Налоговый Кодекс законодателю предстояло решить, в том числе, следующие проблемы:

- Ограничить случаи применения национального правила теми случаями, которые прямо указаны в соглашениях об избежании двойного налогообложения (далее – СИДН), чтобы предотвратить его необоснованно широкое применение
- Определить понятие «бенефициарный собственник» через законодательное закрепление определенных критериев, указав перечень случаев, когда соответствие получателя доходов этому статусу презюмируется
- Определить, означает ли непризнание статуса бенефициарного собственника только отказ в применении льготы или автоматический отказ в применении и других положений соглашения (норм о недискриминации, обмене информации и так далее)
- Прямо определить наличие права лица, признанного действительным бенефициарным собственником (в отличие от заявленного), на применение СИДН с РФ (если таковое имеется) и др.

Несмотря на то, что Министерство финансов РФ уже начало разъяснительную работу относительно новых правил ст. 7 НК РФ, указанные выше вопросы до сих пор остаются неурегулированными.

К сожалению, международный опыт, сложившийся к настоящему моменту, также не может дать однозначных ответов на вопросы об оптимальном способе правовой организации данного института. В настоящий момент национальные концепции получают все более детальное развитие и широчайшее распространение (не говоря о том, что такое распространение разнообразных концепций создает большое количество коллизий). Напомним, что именно данное обстоятельство вынудило ОЭСР выпустить разъяснение о том, что термин «бенефициарный собственник» изначально был призван играть очень небольшую роль в толковании ст. 10 и «имелось в виду его толкование в данном контексте, а не в любом техническом значении, которое может ему придаваться национальным законодательством конкретной страны».

Важность данного термина отмечали разные исследователи. Бенефициарное владение выступает ключевым вопросом, когда речь идет о налогообложении т. н. пассивного дохода (дивиденды, проценты, роялти), выплачиваемого в пользу резидента государства, у которого со страной происхождения данного дохода есть договор об избежании двойного налогообложения [1].

Российская Федерация не стоит в стороне от процесса применения концепции ФПД. В настоящее время главным направлением правоприменительной практики при анализе правомерности использования плательщиками налога на прибыль преимуществ Международного налогового договора (МНД) стало доказывание отсутствия фактического права на доход у иностранных организаций - получателей дохода (прибыли) от источников в Российской Федерации[2].

Концепцию ФПД предлагается использовать не только при применении положений МНД, но и для других целей. Так, А.С. Кизимов указывает, что «в условиях увеличения риска признания иностранного получателя дивидендов лицом, не являющимся фактическим получателем дохода, владельцам предлагается добровольно раскрыть всю цепочку владения (в том числе и через офшоры)» [3]. Термин ФДП находит все большее отражения в национальных налоговых законодательствах стран [4]. В РФ с 2015 года в Налоговом кодексе появились правила, определяющие порядок применения ФПД.

Прежде всего, это выражается в том, что не удастся дать универсальное определение понятия бенефициарного собственника. «Путаница начинается уже с самого понятия» фактического получателя дохода [5]. Кроме того, отсутствует полное понимание последствий применения данной концепции. Нет и единства и в определении места концепции бенефициарного собственника в системе договорных норм и норм национального налогового законодательства, направленных на предотвращение злоупотребления положениями международных налоговых договоров [6]. В 2008 году Филип Бейкер в своем докладе Подкомитету по ненадлежащему применению налоговых соглашений Налогового комитета ООН отмечал, что, несмотря на использование концепции ФПД в налоговых соглашениях с 60-х годов прошлого века, его точное значение продолжает оставаться неясным [7]. Проблемы интерпретации и применения концепции «beneficial owner» дохода являются одним из самых дискуссионных тем в мировой науке и практике в сфере международного налогообложения [8].

Концепция ФПД вызывает противоречивую и подчас настороженную реакцию отечественных правоведов [9]. Известный отечественный исследователь ФПД З.В.Балакина пришла к выводу, что закрепленная в Налоговом кодексе РФ концепция бенефициарного собственника является чужеродной для российской системы права,

поскольку ей неизвестно разделение собственности на фактическую и юридическую, распространенное в странах общего права [10]. Р.С.Фатхутдинов рассматривает понятие фактического права на доход, используемое в МНД, в рамках доктрины фактического права, которая, по его мнению, существует и в чисто национальных налоговых спорах (например, в связи с упрощенной системой налогообложения) [11].

Президент РФ в 2009 году поставил задачу законодательно закрепить механизмы противодействия использованию соглашений об избежании двойного налогообложения в целях минимизации налогов при осуществлении операций с иностранными компаниями, когда конечными выгодоприобретателями не являются резиденты страны, с которой заключено соглашение [12].

Предпринимались попытки установления содержания ФПД на основе разделения формально-юридического и фактического подходов, без использования подхода стран общего права. Так, И.А.Хаванова выделяет необходимость применения фактического, а не формально-юридического подхода к применению положений МНД: анализ примененных терминов, как бы ни были они разнообразны, позволяет усмотреть главное - закрепление фактического, а не формально-юридического критерия при идентификации лиц, претендующих на льготное налогообложение доходов (фактических получателей). В противном случае не было бы необходимости для уточнения ("фактический"), поскольку отсутствия формального юридического основания для получения дохода было бы вполне достаточно для отказа в предоставлении налоговой льготы [13].

З.В.Балакина определяет ФПД как широко распространенную во всем мире международную налоговую концепцию, направленную на борьбу с глобальной проблемой неправомерного применения МНД путем использования кондуитных компаний в договаривающихся государствах [14]. Указано у В.Гидирима: Концепция "бенефициарный собственности" доходов является одной из разновидностей доктрин противодействия налоговым злоупотреблениям в сфере международного налогового права, носящая характер специальных антиуклонительных норм (specific anti-avoidance rules)[15]. А.С.Еремина относит ФПД к специальным нормам против обхода налога [16]. Борис Брук: формально-юридический подход к определению статуса бенефициарного собственника во многом выхолащивает его потенциал в борьбе со злоупотреблениями в сфере применения международных налоговых договоров [17].

Б.Я.Брук является наиболее последовательным российским последователем позиции отнесения ФПД исключительно к тематике МНД и возможности регулирования данного понятия только на основе положений МНД [18].

Так, применительно к ФНД Б.Я.Брук указывает, что данные правила не используются для противодействия практикам неправомерного применения национального законодательства государств – участников МНД, в этом их отличие от общих механизмов борьбы с неправомерными действиями налогоплательщиков (GAAR), которые могут применяться как к налоговым правоотношениям, осложненным иностранным элементом (в том числе в части регулирования этих отношений положениями МНД), так и сугубо в национальном (внутригосударственном) контексте. Такая логика приводит автора к выводу, что положения о ФПД в любом случае должны содержаться в МНД, и они не могут устанавливаться исключительно на уровне национального законодательства государств – участников МНД. В то же время Б.Я.Брук признает дискуссионность вопроса о том, на каком уровне (МНД или национального налогового законодательства) должны регулироваться правила ФПД, но в любом случае инициатива по применению данных правил в отношении каждого конкретного МНД должна быть согласована между государствами – участниками данного МНД и закреплена в тексте самого международного договора. Иное означало бы одностороннее изменение одним из участников МНД содержания его положений (фактически – сужение сферы применения норм МНД за счет установления дополнительных условий для их применения) и асимметричное применение МНД договаривающимися государствами (с одной стороны ограничения есть, с другой – нет или установление различного объема ограничений с каждой стороны), что ставило бы под сомнение само наличие соглашения (согласия) между государствами относительно содержания норм МНД. Таким образом, следует констатировать, пишет Б.Я.Брук, что позиция, направленная на одностороннее изменение государствами содержания положений МНД (в том числе через сужение сферы применения данных положений путем установления дополнительных условий (ограничений) для их применения), не находит поддержки ни в рамках действующего международного права, ни у ОЭСР[19].

Подробности истории появления термина в модельной конвенции ОЭСР, что привело затем к массовому использованию данного термина фактического права на доход в реально заключенных налоговых соглашениях других стран, к сожалению, мало изучена и в российской, и в зарубежной литературе. Обычно исследование тематики фактического права на доход применительно к налоговым соглашениям начинаются с того момента, когда в тексте Модельной конвенции ОЭСР в статьях 10, 11 и 12 появляется понятие фактического права на доход одновременно с появлением и пунктов Комментария ОЭСР, посвященного этому термину. Комментарии связывают появление в п. 2 Статьи 10 требования о фактическом праве на доход для разъяснения значения слов «выплачиваемые ... резиденту», которые используются в пункте 1 этой же статьи. несмотря на доступность

с недавнего времени соответствующих документов. В 2008 году ОЭСР совместно с рядом учебных, научных и профессиональных организаций в сфере налогообложения создали портал «История налоговых соглашений», на котором доступны некоторые ранее неопубликованные документы ОЭСР и Лиги Наций, связанные с разработкой международных конвенций [20]. Более десяти лет назад известный в международном налоговом мире австралийский профессор Ричард Ванн подробно исследовал опубликованные архивы ОЭСР в рамках изучения концепции фактического права на доход, обобщив свои выводы [21].

Есть основания констатировать, что:

- Термин ФПД появился в модельных документах ОЭСР благодаря настоянию Великобритании, которая таким образом старалась преодолеть возможность ненадлежащего применения налоговых соглашений, с которой страна не могла справиться национальными мерами;
- Позиция США по вопросу введения в текст Модельной конвенции ОЭСР понятия ФПД, была изначально отрицательной, США считали такой термин излишним, полагая, что наличие фактического права на доход у лиц, претендующих на применение налогового соглашения, очевидным вне зависимости от того, говорится ли напрямую об этом или нет. Необходимо отметить, что к моменту рассмотрения данного вопроса в рабочей группе Налогового комитета ОЭСР в США уже состоялось судебное решение по делу, в котором при рассмотрении права на применение налогового соглашения в судебном решении был сделан вывод, что в отсутствие фактического права на доход налоговое соглашение не подлежит применению (в тексте налогового соглашения оговорке о ФПД не содержалось). Кстати, А.В.Фокин, исследовавший американский опыт международного налогообложения пассивных доходов на примере США отмечает, что меры, предпринимаемые в национальном праве этой страны, которые можно обозначить концепцией фактического (бенефициарного) владельца *beneficial ownership*) присутствуют, хотя сам термин «*beneficial ownership*» практически не используется в США [22];
- Формулировки Комментариев ОЭСР (относительно фактического получателя дохода), несмотря на многолетние обсуждения, остаются недостаточно четкими и в отсутствие выработанных и устоявшихся подходов могут быть вольно истолкованы как налоговыми, так и судебными органами [23].

Международные налоговые договоры не могут заменять законодателя в части установления того, кто является налогоплательщиком, какой и когда у него возникает

объект налогообложения и какая при этом определяется налоговая база. Для постоянных представительств при определении объекта налогообложения дополнительно устанавливается доход, полученный через это постоянное представительство. МНД может для достижения целей, ради которых оно заключено, уменьшить размер налоговой обязанности налогоплательщика, возникшей в одном из договаривающихся государств. При этом МНД может использовать различную юридическую технику.

2 КОНЦЕПЦИЯ ФАКТИЧЕСКОГО ПРАВА НА ДОХОД КАК ИНСТРУМЕНТ ОТНЕСЕНИЯ ДОХОДА К НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКУ

Анализируя термины «извлекаемый лицом», «уплачиваемый лицу», «получающий» и «от», Кейс ван Раад считает, что при применении к данным терминам на основании ст. 3(2) МНД правила о толковании терминов в отсутствие в национальном законодательстве специального значения данных терминов должно применяться общее понимание термина в соответствующей стране и тогда не будет возможности относить доход к другим лицам, нежели юридическим получателям дохода. Кейс ван рад при этом признает, что имеется тенденция применять национальные правила отнесения дохода к налогоплательщику при применении международного налогового договора [24]. На наш взгляд, ничего удивительного в таком подходе судей нет, речь ведется о двух правилах, которые используются для различных целей.

Кейс ван Раад, признавая отсутствие дискуссии ОЭСР относительно терминов «извлекаемый лицом», «уплачиваемый лицу», «получающий» и «от», предполагает, что, вероятно, налоговые соглашения не устанавливают правил по отнесению доходов к налогоплательщикам. Далее неожиданно и без специальной аргументации ван Раад делает вывод о том, что соответствующие правила должны быть разработаны Налоговым комитетом ОЭСР [25]. На наш взгляд, такой необходимости нет исходя из того, что, как было сказано, отнесение объекта к налогоплательщику происходит на уровне национального законодательства, такое отнесение в целях международного налогового договора может быть исключительно, если это требуется в целях применения налоговых соглашений. Если в результате применения различных национальных правил отнесения дохода к разным налогоплательщикам возникает двойное налогообложение, то его надо устранять, если это предусматривается соответствующими соглашениями. Если же при применении национальных законодательств двух стран возникает двойное неналогообложение, то международный налоговый договор просто не применяется. Налоговые соглашения не меняют правил отнесения дохода к определенному

налогоплательщику, они заключаются для изменения последствий, вызываемых таким отнесением.

Признание того, что в основе фактического права на доход лежат правила отнесения дохода к конкретному налогоплательщику позволяет решить множество существующих проблем.

Правила фактического права на доход в конструкции элементов налога не влияют на размер налоговой базы, они имеют иную направленность, отражают связь налогоплательщика и объекта налогообложения. Для отечественного налогового права не было характерно определять, какая должна быть связь для возникновения обязанности по уплате налога. Согласно статье 17 (1) НК РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, в частности, объект налогообложения. Применительно к отдельным налогам НК лаконично устанавливает, что объектом налогообложения является/признается полученный налогоплательщиком доход/прибыль (ст. 209 НК для НДФЛ и ст. 247 НК по налогу на прибыль), такой же подход был закреплён и в ранее действовавшем отечественном налоговом законодательстве. Каких-либо общих детальных правил для относимости дохода к конкретным налогоплательщикам кодекс не содержит. В результате «полученный» доход в первую очередь понимается как физически полученный налогоплательщиком. Очевидно, что на заре формирования современного российского налогового права острой необходимости в более сложном понимании относимости дохода не было. В советскую эпоху ранее преобладающего планового экономического уклада, доход практически всегда выплачивался тем, кто его получал, а среди государственных предприятий, как правило, было запланировано, кто, сколько и от кого должен получить доход. В условиях отказа от доминирования государственного хозяйства, по мере усложнения экономических связей оказалось, что зачастую не так просто определить, кто, когда и в каком размере получает выплачиваемый доход как объект налогообложения. Это касается прежде всего ситуаций, когда доход получается агентом или иным посредником). Обложение налогом дохода у тех, кто его физически получает, сразу же создало болезненные проблемы для посредников, у которых налоговые органы пытались облагать налогом на прибыль не только непосредственно вознаграждение, но и вообще все полученное, включая доходы принципала. При этом налогообложение у принципала сохранялось. Системы для оперативной коррекции такого подхода в начале 90-х годов прошлого века не было, для урегулирования правил налогообложения операций с ценными бумагами потребовалось вмешательство Президента РФ, установившего, что специализированные депозитарные и депозитарно-клиринговые организации, а также

номинальные держатели ценных бумаг налогом на прибыль в части прибыли, образующейся в результате прироста капитала по ценным бумагам клиентов[90] не облагаются. В этом времени Закон РФ от 27 декабря 1991 г. N 2116-I "О налоге на прибыль предприятий и организаций" действовал уже несколько лет, провоцируя налоговые органы на обложение налогом доходов номинальных держателей, и других посредников, получающих доходы для своих клиентов. Позднее было сформулировано общее правило, по которому для посредников сумма полученного в интересах принципала не включается в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Применительно к правилам международного налогообложения десятилетиями вопрос того, кто является налогоплательщиком при выплате дохода за пределы РФ оставался без ответа. Правила исчисления налога на прибыль и налога на доходы физических лиц в НК РФ не содержали ответа на вопрос о том, как поступать, если иностранный получатель дохода (нерезидент) по различным причинам должен передать полностью или частично полученный доход иным лицам. Правила работали механически: если российская организация выплачивала доход иностранной организации, считалось, что применяется ставка налога, установленная для доходов, выплачиваемых на основании главы 25 НК РФ. Какой-то дополнительной проверки статуса получателя дохода (в частности, не является ли реальным получателем дохода, например, по договору товарищества, физическое лицо – нерезидент РФ, к доходу которого должна применяться иная налоговая ставка), налоговое законодательство в своих нормах не содержало и не содержит сейчас. Проблема была, но реально обострилась в связи с началом программы деофшоризации в РФ. С одной стороны, законодательно было закреплено, что в целях применения налогового соглашения необходимо определять того, кто является фактическим получателем дохода, а с другой, появились правила так называемого «сквозного» подхода, по которому фактическим получателем дохода, выплачиваемого нерезиденту, могло признаваться российское лицо, которое и признавалось налогоплательщиком. Все это свидетельствует о появлении специальных правил отнесения дохода к налогоплательщикам. К этому времени в налоговом законодательстве РФ уже появились точечные правила отнесения дохода для случаев совершения налогоплательщиками операций РЕПО, которые тоже разделяли в некоторых случаях физических получателей дохода и налогоплательщиков этого дохода.

Концептуально сложно переоценить значение этих изменений: наконец законодатель продемонстрировал, что установление правил отнесения объекта налогообложения (дохода) к лицу (налогоплательщику) – это его компетенция. Само по себе это не означает, что все проблемные вопросы определения лица, у которого есть право

ФНД для целей налоговых соглашений, нашли четкий ответ. Конечно, нет. Но некоторые вопросы нашли свой ответ.

Викрам Чанд рассматривает правила отнесения дохода при изучении национальных антиуклонительных мер, которые пересматривают налогоплательщика. С одной стороны, он признает, что вопрос относимости дохода к налогоплательщику самостоятельно решается государством, так как МНД не вмешиваются в эти вопросы. С другой стороны, данный автор считает, что, если государство относит доход не к юридическому получателю дохода, а к другому лицу, преимущества международного налогового договора все равно должны применяться к юридическому получателю дохода. В обоснование данной позиции приводится аргумент, что юридический получатель дохода получает доход, к которому применяются положения налогового договора страны, налоговым резидентом которой является такой получатель. А государство-источник выплаты дохода не должно применять в данном случае национальных анти-уклонительных правил, если применяются рекомендации Доклада ОЭСР 1999 г. «О партнерствах». Другими словами, автор указывает на то, что юридический получатель дохода в данном случае имеет право на применение соглашения, так как является надлежащим налоговым резидентом, но при этом автор не учитывает непосредственный предмет международных налоговых соглашений – смягчение двойного налогообложения, которое в данном случае не возникает, так как налогообложение в стране источника дохода происходит в отношении фактического получателя дохода.

Викрам Чанд отметил, что в ряде случаев суды применяют положения МНД со страной, в которой находится налогоплательщик, к которому относится доход по законодательству страны, из которой выплачивается доход, хотя законодательство таких стран не относит данный доход к этому налогоплательщику. Викрам Чанд считает, что в данном случае указанное налоговое соглашение применяться не должно. [27].

А.В.Демин и А.В.Николаев вплотную подошли к ключевым проблемам применения ФПД, рассматривая вопросы налогообложения холдингов, отмечая, что вряд ли стоит ставить знак равенства между холдинговой деятельностью и кондуитностью, к чему зачастую подталкивает логика, декларируемая налоговыми органами. В качестве решения для многочисленных конфликтов они полагают, например, что компании нельзя отказывать в признании бенефициарным собственником дивидендов лишь потому, что ей не хватает каких-то типичных характеристик операционной компании или смешанной холдинговой компании [28].

В российской дискуссии о фактическом праве на доход практически игнорируется такая оценка данного института, как правило отнесения дохода к налогоплательщику. В

тех редких случаях, когда на это обращается внимание, последовательного и глубокого подхода не демонстрируется. М.А.Котляров - фактически единственный отечественный автор, обращающий внимание на возможность понимания концепции фактического права на доход как инструмента отнесения дохода. В своем подробном исследовании, посвященном фактическому праву на доход, неоднократно обращается к вопросу квалификации фактического права на доход как к правилам отнесения дохода, в частности, выделяя среди основных вопросов, рассмотренных судами и налоговыми органами, вопрос о том, является ли фактическое право на доход антиуклонительным правилом или техникой отнесения дохода [29]. Такая постановка вопроса предполагает только выбор из двух заявленных позиций. При этом по этому вопросу данный автор не представляет аргументации, он придерживается компромиссной позиции, считая, что ФПД скорее нацелено на борьбу с уклонением от уплаты налогов, а не является только инструментом отнесения дохода [30]. Это косвенно свидетельствует в пользу того, что изначально вопрос был некорректно поставлен. Кроме этого, можно обратить внимание очередной раз, на то, что сложности с определением природы и содержания ФПД вынуждают автора переключаться на вопрос о целях ФПД, который достаточно однозначно оценивается исследователями.

А.С. Кизимов, заместитель директора Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ, косвенно указал на то, что могут быть отличия в подходе к ФПД по доходам, выплачиваемым независимым банкам и доходам, которые выплачиваются в других случаях [31].

Отнесение дохода к налогоплательщику довольно редко исследуется в национальном и международном налоговом праве. Россия не является исключением. Данная тема не становилась предметом специального исследования отечественных юристов и экономистов. Однако, на наш взгляд, сегодня вопрос отнесения доходов к налогоплательщику напрямую связан с тематикой ФПД. Обычно правила ФПД становятся предметом исследования отечественных исследователей практически исключительно как понятие налоговых соглашений, предназначенное для борьбы с уклонением от уплаты налогов. Такой подход, на наш взгляд, является ограниченным и не дает возможность полноценно оценить правовую природу ФПД.

Согласно статье 17 (1) НК налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, в частности объект налогообложения. Применительно к отдельным налогам НК лаконично констатирует, что объектом налогообложения является/признается полученный налогоплательщиком доход/прибыль (ст. 209 НК для НДФЛ и ст. 247 НК по налогу на прибыль), такой же подход

был закреплён и в ранее действовавшем отечественном налоговом законодательстве. Каких-либо общих правил для относимости дохода к конкретным налогоплательщикам кодекс не содержит. В результате «полученный» доход в первую очередь понимается как физически полученный налогоплательщиком. Очевидно, что на заре формирования современного российского налогового права острой необходимости в более сложном понимании относимости дохода не было. По мере усложнения экономической жизни правило обложения налогом дохода у тех, кто его физически получает, сразу же создало проблемы для посредников, у которых налоговые органы пытались облагать налогом на прибыль не только непосредственно вознаграждение посредника, но и вообще все ими полученное, включая доходы принципала. Для урегулирования правил налогообложения операций с ценными бумагами в 90-е годы потребовалось вмешательство Президента РФ, установившего, что специализированные депозитарные и депозитарно-клиринговые организации, а также номинальные держатели ценных бумаг не облагались налогом на прибыль в части прибыли, образующейся в результате прироста капитала по ценным бумагам клиентов. В это время уже несколько лет действовал закон о налоге на прибыль, провоцируя налоговые органы на обложение налогом доходов номинальных держателей, и других посредников, получающих доходы для своих клиентов. Позднее на законодательном уровне было сформулировано общее правило для посредников, по которому для них сумма полученного в интересах принципала не включается в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Специальные правила пришлось написать для простого товарищества: выплачиваемый доход не становится налогооблагаемым доходом участника товарищества, который получил доход в интересах товарищества. В данном случае по правилам ст. 278 НК доход уменьшается на некоторые расходы, а затем должен быть распределён между всеми участниками товарищества и учтён для налогообложения.

Есть специальные правила для договоров РЕПО с ценными бумагами (и займа ценными бумагами), из которых следует, что проценты или дивиденды, выплачиваемые по таким ценным бумагам, могут быть доходом не для физического получателя платежей, а для первоначальных собственников ценных бумаг, к которым соответствующие ценным бумагам должны вернуться при исполнении второй части сделки РЕПО.

Перечисленные примеры приводят к выводу, что, если налоговым законом не установлено иное, предполагается, что доход относится к лицу, являющемуся физическим получателем дохода (лицу, которому перечисляется доход), который в результате признаётся налогоплательщиком относительно соответствующего дохода.

Однако вопросы относимости объекта налога к налогоплательщику в качестве самостоятельного предмета не исследовались, в результате научных подходов по данному вопросу не сформировалось.

Таким образом, законодательных правил или доктринального подхода отнесения дохода к налогоплательщикам пока не выработано. Налогоплательщики добились того, что при налогообложении прибыли (и частично – дохода) в НК появились правила, по которым доходы, получаемые лицом, не относятся к нему в целях налогообложения как в традиционных ситуациях, (посредников, получающих доходы для принципалов и простые товарищества), так и в достаточно сложных правовых конструкциях (операции РЕПО и займы ценными бумагами).

3 ФАКТИЧЕСКОЕ ПРАВО НА ДОХОД: ПРОЦЕДУРНЫЕ АСПЕКТЫ

Складывается ситуация, когда важный институт Налогового кодекса РФ, фактическое право на доход из-за фактически отсутствия четкой процедуры его применения, не играет должной роли в практике применения международных налоговых соглашений. Это происходит в то время, когда постоянно возникают споры в этой области и саму концепцию фактического права на доход многие относят к анти-уклонительным налоговым мерам, ожидая от нее налогового анти-уклонительного эффекта.

Между тем, если обратиться к практике применения международных налоговых соглашений до вступления в действие Налогового кодекса РФ применялись специально установленные фискальными органами формы для подтверждения фактического права на доход и это соответствовало практике других стран и снимало множество технических и содержательных вопросов.

Использование форм, подтверждающих фактическое право на доход используется различными странами в схожих ситуациях. Применение таких форм создает возможность для включения в них данных о соблюдении критериев, влияющих на наличие фактического права на доход. Кроме этого, использование форм дает возможность собирать информацию о группе налогоплательщика, включая и информацию о наличии в группе налогоплательщиков, являющихся налоговыми резидентами недружественных государств.

Анализ использования установленных форм при применении налоговых соглашений в РФ и практика их использования в различных странах демонстрирует, что может быть польза и от такой процедуры, когда иностранный налогоплательщик

обращается с заполненной формой не непосредственно к российскому источнику дохода, а в налоговый орган, который может запросить дополнительные документы и по итогам принять решение о неудержании налога или о его удержании, а налоговый агент на основании такого решения осуществляет платеж. Таким образом налоговый агент, по общему правилу не проверяет наличие фактического права на доход, до начала платежа проведена проверка, налоговый орган, налогоплательщик и налоговый агент не отвлекаются на конфликтные ситуации.

Для снижения нагрузки на налоговые органы можно предусмотреть различные формы по фактическому праву на доход в зависимости от категории налогоплательщиков (физические лица и организации), вида деятельности (торговля ценными бумагами на бирже) и так далее. После проверки наличия фактического права на доход в случае осуществления платежей по схожей документации и без изменений в корпоративной структуре налогоплательщика и его группы в дальнейшем налоговое соглашение может применяться без направления формы в налоговый орган, формы достаточно будет направлять непосредственно российскому источнику выплаты дохода.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Определенность и последовательность правил налогообложения – залог успешного функционирования налоговой системы любой страны. Это касается и положений международных налоговых правил, в частности – концепции фактического права на доход.

Длительно время данная концепция развивалась преимущественно (а в России – исключительно) как классический антиуклонительный инструмент, вызывая многочисленные споры.

Последовательно исследование концепции фактического права на доход приводит к выводу, что данная концепция является средством отнесения дохода к налогоплательщику, связывая налогоплательщика с одним из элементов налога.

Однако правилами отнесения дохода к налогоплательщику можно злоупотребить. Для недопущения такого злоупотребления концепцией фактического права на доход применяются универсальные налоговые антиуклонительные концепции, например, необоснованной налоговой выгоды.

Применение концепции фактического права на доход ввиду ее массовости нуждается в формализации действий налогоплательщика. В частности, это относится к необходимости закрепления в законодательстве подтверждения фактического права на доход путем заполнения установленной формы. Рекомендуется вернуться к практике использования таких форм, которая существовала до принятия 25 главы Налогового кодекса РФ, чтобы исключить многочисленные споры между налогоплательщиками и налоговыми агентами о подтверждении фактического права на доход, которые идут ввиду отсутствия форм в настоящий момент. Такое предложение потребует обновление форм для того, чтобы получать от налогоплательщика при заполнении им форм больше информации, что будет способствовать более эффективному налоговому контролю.

БЛАГОДАРНОСТИ

Препринт подготовлен на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2023 год.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Котляров М.А., Рыкова И.И.. Противодействие переносу налоговой базы в низконалоговые юрисдикции: опыт ОЭСР и приоритеты для России//Финансовый журнал. 2014. № 4. С. 54.
2. Леднева Ю.В. Конфликт интересов при реализации в России международных договоров об избежании двойного налогообложения // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. 2019. N 2. С. 49 - 54.
3. Кизимов А.С. Антиофшорные меры в России: контролируемые иностранные компании, налоговое резидентство организаций, фактический получатель дохода // Налоговая политика и практика. 2015. № 2. С. 37.
4. Ротова О.С. , Ротов Е. А. Развитие концепции «бенефициарного собственника» в международной и российской практике: монография / под ред. д-ра экон. наук, проф. Л. И. Гончаренко.— М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2015. с.8.
5. Ахметшин Р. И. Налоговые аспекты де-офшоризации: мировые тенденции в зеркале российской действительности // Закон.2014. № 6. С. 43.
6. Брук Б.Я. Кодификация концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве: постановка проблемы // Закон. 2013. N 4. С. 54-62.
7. Baker P. The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countires:Possible Extention of the Beneficial Ownership Concept. Progress Report of Subcommittee on Improper Use of Tax Treaties: Beneficial Ownership, E/C.18/2008/CRP.2/Add.1, Geneva, 20-24 October 2008. P. 8, URL:http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/4STM_EC18_2008_CRP2_Add1.pdf (дата обращения: 30.05.2023)
8. Балакина З.В. Налоговоправовые аспекты применения концепции бенефициарного собственника («beneficial owner») дохода в Российской Федерации: проблемы и решения. Диссертация на соискание степени кандидата юридических наук. Екатеринбург. 2018. Сс. 7-8.
9. Микрюков В.А. Концепция бенефициарной собственности и бремя деофшоризации российской экономики // Законодательство и экономика. 2014. N 7.
10. Балакина З.В. Правовые проблемы интерпретации концепции бенефициарного собственника дохода в российском налоговом законодательстве// Российский юридический журнал", N 6, ноябрь-декабрь 2015 г.

11. Фатхутдинов Р.С. Доктрина бенефициарного собственника в налоговых отношениях//Налоговед. 2011. № 2. Сс. 48-50.
12. Бюджетное послание Президента РФ Д.А. Медведева от 25 мая 2009 г. "О бюджетной политике в 2010-2012 годах". "Парламентская газета" от 29 мая 2009 г. N 28
13. Хаванова И.А. Концепция бенефициарного владельца (собственника) в налоговом праве //Журнал российского права, N 12, декабрь 2014 г.
14. Балакина З.В. Порядок проведения функционального анализа в отношении иностранного получателя дохода от источников в РФ при применении концепции бенефициарного собственника // Налоговая политика и практика. 2016. № 11. С. 72
15. Гидирим В.А. Концепция "фактического права" в налоговом законодательстве: вносим ясность // [http://zakon.ru:82/\(X\(1\)S\(gvf02t4wlqyhp25e52yynlhc\)\)/blog/2015/8/1/koncepciya_%E2%80%9Cfakticheskogo_prava%E2%80%9D_v_nalogovom_zakonodatelstve_vnosim_yasnost?AspxAutoDetectCookieSupport=1](http://zakon.ru:82/(X(1)S(gvf02t4wlqyhp25e52yynlhc))/blog/2015/8/1/koncepciya_%E2%80%9Cfakticheskogo_prava%E2%80%9D_v_nalogovom_zakonodatelstve_vnosim_yasnost?AspxAutoDetectCookieSupport=1) (дата обращения: 30.05.2023)
16. Еремина А.С. Перспективы внедрения института злоупотребления правом в налоговое законодательство Российской Федерации//Законодательство, N 3, март 2016 г., с. 29-39.
17. Брук Б.Я. Кодификация концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве: постановка проблемы // Закон. 2013. N 4. С. 54-62.
18. Брук Б.Я. Предотвращение неправомерного использования льгот, предусмотренных соглашениями (договорами, конвенциями) об избежании двойного налогообложения: настоящее и будущее // "Закон", N 5, май 2016 г.
19. "Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов" Текст документа приведен в соответствии с публикацией на сайте <http://www.minfin.ru> по состоянию на 06.06.2013.(одобрено Правительством РФ 30.05.2013)
20. <https://www.taxtreatieshistory.org/>
21. Vann, Richard J., Beneficial Ownership: What Does History (and Maybe Policy) Tell Us (September 9, 2012). Sydney Law School Research Paper No. 12/66, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2144038> (дата обращения: 30.05.2023)
22. Фокин А.В. Международное налогообложение пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти): американский опыт. М. Волтерс Клувер. 2009. С. 5.
23. Ахметшин Р.И., Павлюкова Т.А. Налогообложение международных структур: комментарии законопроекта Минфина России, или Что год грядущий нам готови? // Налоговед. № 9. С. 14.

24. Kees van Raad. International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application. In International and Comparative Taxation. Kluwer Law International. 2002. P. 224.
25. Kees van Raad. International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application. In International and Comparative Taxation. Kluwer Law International. 2002. P. 225.
26. Пункт1 Указа Президента РФ от 3 июля 1995 г. N 662 "О мерах по формированию общероссийской телекоммуникационной системы и обеспечению прав собственников при хранении ценных бумаг и расчетах на фондовом рынке Российской Федерации".
27. Viram Chand. Interaction of Domestic General Anti Avoidance Rules with Tax Treaties (with special referenceds to the BEPS project). Schulthess. Geneva Zurich Basel. 2018. P. 254-264.
28. Демин А.В., Николаев А.В. Холдинги в "игольном ушке" концепта бенефициарного собственника // Налоги. 2020. N 2.
29. Maxim Kotlyarov. The Concept of Beneficial Ownership in the OECD Model Tax Convention 2010: A Critical Analysis [Text]/ Maxim Kotlyarenko. Yekaterinburg, 2015. P. 50 http://www.kotlyarov.org/files/Kotlyarov_Beneficial_Ownership_protected.pdf
30. Maxim Kotlyarov. The Concept of Beneficial Ownership in the OECD Model Tax Convention 2010: A Critical Analysis [Text]/ Maxim Kotlyarenko. Yekaterinburg, 2015. P. 52 http://www.kotlyarov.org/files/Kotlyarov_Beneficial_Ownership_protected.pdf
31. Кизимов А.С. Изменения в области международного налогообложения // Налоговая политика и практика. 2015. № 3. С. 11

В СЕРИИ ПРЕПРИНТОВ
РАНХиГС РАССМАТРИВАЮТСЯ
ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ
И ПРАКТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ
К СОЗДАНИЮ, АКТИВНОМУ
ИСПОЛЬЗОВАНИЮ
ВОЗМОЖНОСТЕЙ
ИННОВАЦИЙ В РАЗЛИЧНЫХ
СФЕРАХ ЭКОНОМИКИ
КАК КЛЮЧЕВОГО УСЛОВИЯ
ЭФФЕКТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ



РАНХиГС

РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ