

УДК 336.227.2.025

КОНЦЕПТ БЕНЕФИЦИАРНОЙ СОБСТВЕННОСТИ
НА ДОХОД В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ:
ВОПРОСЫ ГЕНЕЗИСА И ИМПЛЕМЕНТАЦИИ*

А. В. Демин, А. В. Николаев

*Юридический институт Сибирского федерального университета
(г. Красноярск)*

Поступила в редакцию 28 января 2019 г.

Аннотация: анализируется генезис концепта фактического права на доход в налоговом праве России. Сделан вывод о том, что концепт бенефициарной собственности активно эволюционирует и на международно-правовом, и на национальном уровнях.

Ключевые слова: налоговое право, договор об избежании двойного налогообложения, фактическое право на доход, компания-конduit, злоупотребление договорными условиями.

Abstract: *the authors analyze the genesis of the concept of the actual right to income in Russian tax law. The conclusion is made that the concept of beneficial ownership is actively evolving both at the international legal and national levels.*

Key words: *tax law, double tax treaty, beneficial ownership, conduit company, treaty shopping.*

В конце 2019 г. исполнится ровно пять лет с момента официальной легализации в законодательстве о налогах и сборах РФ международно-правового концепта фактического права на доход (далее – ФПД)¹, который, как известно, первоначально был сформирован в качестве международно-правовой доктрины бенефициарной собственности (beneficial ownership) Организацией экономического сотрудничества и развития и уже затем – имплементирован в национальные правовые порядки. При этом общий «возраст» присутствия концепта в российском налоговом праве многократно превосходит указанный пятилетний период. Полагаем, назрела необходимость серьезного обсуждения промежуточных итогов указанной имплементации с целью определить ее основные «реперные точки», проблемы и тренды.

Заметим, что в международном налоговом праве используются термины «beneficial ownership», «beneficial owner», которые в этимологиче-

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

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

ском плане аутентичны российским терминам «фактическое право на доход», «лицо, имеющее фактическое право на доходы». Характерно, что в некоторых разъяснениях фискальных органов и в предлагаемых ими законопроектах термины «бенефициарный собственник», «бенефициарная собственность» заключаются в скобки после терминов «фактический получатель дохода», «фактическое право на доход» т. е. применяется метод прямого перечисления. Поэтому указанные формулировки – здесь и далее – мы используем как равнозначные.

Функционально-целевое предназначение концепта бенефициарной собственности (фактического права) на доход – очертить круг лиц, имеющих право претендовать на льготные режимы налогообложения в рамках международных соглашений об избежании двойного налогообложения (далее – СИДН). Только квалификация в качестве лица, имеющего фактическое право на доход, наряду с фактом налогового резидентства, открывает участнику трансграничной деятельности доступ к договорным льготам и преимуществам. Особенно актуальны рассматриваемые вопросы для российских организаций, выплачивающих доходы иностранным контрагентам. Функции налоговых агентов налагают на них основное (первоначальное) бремя по идентификации получателей доходов в качестве ФПД, причем факт неправомерного неудержания налога у источника в Российской Федерации влечет для них негативные последствия в виде взыскания пеней и недоимок.

В силу «юного» возраста новелл, регламентирующих концепт бенефициарной собственности, причем как на национальном, так и на международном уровнях, достаточно много его аспектов носят дискуссионный характер и ждут своей апробации на практике. Ситуацию усугубляет то обстоятельство, что рассматриваемый концепт буквально «нашпигован» оценочными категориями, явными и скрытыми отсылками к более общим доктринам, принципам и антиуклонительным стратегиям, содержит массу открытых перечней. Это усиливает правовую неопределенность, провоцируя налоговые споры и противоречивые интерпретации при применении соответствующих налоговых норм.

Генезис концепта бенефициарной собственности включает несколько этапов. Своими корнями он уходит в английское в право трастов, из которого началась его экспансия в международные налоговые отношения, а затем – в отдельные правовые порядки стран мирового сообщества, включая Россию.

Заметим, что ссылки на «beneficial owner» стали включаться в СИДН намного раньше, чем этот термин появился в 1977 г. в Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал (далее – МК ОЭСР). В сфере международных налоговых отношений концепт бенефициарной собственности «дебютировал» в 1942 г. в соглашении США и Канады, а уже в 1960-е гг. наличие условия о бенефициарном собственнике

становится обычной практикой для СИДН (или протоколов к ним) стран общего права – Великобритании, Австралии, Ирландии².

Следующий этап – «переход» концепта из налоговых соглашений отдельных стран в модельный акт, устанавливающий общие международные стандарты СИДН: после весьма бурных обсуждений³ в утвержденный в 1977 г. текст МК ОЭСР было включено условие о бенефициарном собственнике как дополнительном критерии квалификации лиц, на которых распространяется льготный режим налогообложения у источника выплат пассивных доходов – дивидендов, процентов и роялти⁴. Из текста МК ОЭСР указанное условие, обогащенное международно-правовым компонентом, постепенно «перекочевало» обратно в практику налоговых соглашений, но уже не в отдельные, а во множество заключаемых СИДН.

Серьезным недостатком является то, что ни в тексте МК ОЭСР 1977 г., ни в последующих редакциях этого документа содержание концепта не раскрывалось, порождая многообразие интерпретаций и затрудняя практику идентификации заинтересованных лиц в качестве легитимных претендентов на получение договорных льгот и преимуществ. На десятилетия вперед ключевым признаком концепта остается отсутствие его официальной дефиниции в категориально-терминологическом аппарате СИДН. С этим фактом солидарны большинство отечественных и зарубежных исследователей. «Хотя термин “бенефициарная собственность” используется во многих международных налоговых договорах, – с сожалением констатирует Маркос Сервантес, – понятие “бенефициарная собственность” не имеет общепризнанной интерпретации»⁵. Ему вторит Бруно да Силва, отмечая, что, начиная с первого упоминания в 1977 г.

² См.: *Vann R.* Beneficial Ownership: What Does History (and Maybe Policy) Tell Us // The University of Sydney Law School: Legal Studies Research Paper. September 2012. № 12/66. P. 5–6, 8–13; *Baker Ph.* Progress Report of Subcommittee on Improper Use of Tax Treaties: Beneficial Ownership. Addendum. Note by the Coordinator of the Subcommittee on Improper Use of treaties: Proposed amendments. E/C.18/2008/CRP.2/Add. № 1. P. 5–6; *Gooijer J.* Beneficial Owner: Judicial Variety in Interpretation Counteracted by the 2012 OECD Proposals? // INTERTAX. 2014. Vol. 42, № 4. P. 205, 206; *Vitko An.* Per Aspera ad Astra: Towards the International Fiscal Meaning of the Concept «Beneficial Owner»: Master thesis. Lund University. Lund. 2011. P. 6–7.

³ См. приложение к: *Avery Jones John, Vann Richard and Wheeler Joanna.* OECD Discussion Draft «Clarification of the Meaning of "Beneficial Owner" in the OECD Model Tax Convention» (15 July 2011). URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/48420432.pdf> (дата обращения: 17.01.2019).

⁴ См. об этом подробно: *Vogel K.* Double Tax Treaties and Their Interpretation // Berkeley Journal of International Law. 1986. Vol. 4, № 1. P. 11–12; *Демин А. В., Николаев А. В.* Фактическое право на доход в налоговом праве : комментарий законодательства и судебной практики. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁵ *Cervantes M.* Interpreting the Concept of «Beneficial Ownership»: A thesis submitted in conformity with the requirements for the degree of Masters of Law. Faculty of Law. University of Toronto, 2009. P. 1.

в МК ОЭСР, значение понятия бенефициарной собственности окружено большой неопределенностью⁶. «К сожалению, – приходит к выводу Ричард Колье, – фактически единственный аспект, по которому достигнуто повсеместное согласие, заключается в том, что концепт (бенефициарной собственности. – *Авт.*) весьма нечетко определен и требует большей ясности»⁷.

Что касается российской практики, то официальной легализации концепта бенефициарной собственности в 2014 г. предшествовал этап его признания (и апробации) как в международной практике заключения применения СИДН Российской Федерацией, так и в судебных правовых позициях и официальных разъяснениях фискальных органов. В этом контексте справедливо замечание В. А. Гидирима о том, что, хотя внесенный в НК РФ концепт – законодательная новелла, тем не менее, условие о фактическом праве на доходы и ранее незримо присутствовало в международном налоговом праве и в правовой системе РФ, если рассматривать положения СИДН как часть правовой системы РФ согласно ст. 15 Конституции РФ⁸.

В целом же российская эволюция концепта ФПД следует по пути генезиса многих других антиуклонительных правил или судебных доктрин, зародившихся в качестве сугубо «прикладного инструментария», далее прошедших через «горнило» судебных интерпретаций, затем концептуализированных в доктринальных источниках и лишь потом, посредством кодификации или новеллизации, включенных в национальные нормативные системы.

В российской договорной практике условие о бенефициарной собственности впервые появилось в 1985 г. в СИДН между Союзом ССР и Королевством Испания. В том же году оно было включено в СИДН с Соединенным Королевством Великобритании и Северной Ирландии, а в 1986 г. – с Японией. В дальнейшем, с начала 1990-х гг., концепт прочно обосновался в международных актах российского налогового права, став непременным условием статей о пассивных доходах в СИДН с российским участием.

На этом этапе, в течение практически двух десятилетий, условия о фактическом праве на доход в статьях СИДН, заключенных Российской Федерацией, оставались фактически «спящими нормами». Концепт ФПД не имел значимой содержательной нагрузки, он не применялся в налоговых спорах, а регулярные оценки иностранных контрагентов на предмет их соответствия статусу ФПД на практике не проводились. Это дает

⁶ См.: *Bruno da Silva*. Evolution of the Beneficial Ownership Concept: More Than Half of Century of Uncertainty and What History Can Tell Us // *Frontiers of Law in China*. 2017. Vol. 12, № 4. P. 502.

⁷ *Collier R*. Clarity, Opacity and Beneficial Ownership // *British Tax Review*. 2011. № 6. P. 684.

⁸ См.: *Гидирим В. А.* Основы международного корпоративного налогообложения. М., 2016. URL: <https://www.litres.ru/vladimir-gidirim/osnovy-mezhdunarodnogo-korporativnogo-nalogooblozheniya/> (дата обращения: 17.01.2019).

отечественным правоведам основание утверждать, что в рассматриваемый период условие о бенефициарном собственнике утратило какое-либо практическое значение, превратившись в своего рода фон для применения СИДН без какой-либо самостоятельной правовой нагрузки; долгие годы оно фактически не принималось во внимание при толковании и применении налоговых соглашений⁹.

Вопрос о применимости рассматриваемого концепта в период до его законодательного закрепления и при отсутствии ссылок на него в тексте действующих СИДН по-прежнему вызывает ожесточенные дискуссии. На наш взгляд, будучи частным проявлением более общей доктрины незлоупотребления условиями СИДН и выступая одним из антиуклонительных инструментов противодействия *treaty shopping*, требование ФПД как обязательное условие предоставления налоговых льгот по договору уже изначально заложено в СИДН, присутствуя в них контекстно («между строк») и отражая объект и цели договора. Поэтому оценка статуса иностранного контрагента в качестве ФПД должна производиться независимо от наличия либо отсутствия соответствующих условий в тексте применимого СИДН. Такой же позиции изначально придерживались (и придерживаются) российские суды и фискальные органы.

Первая попытка официальной легализации концепта ФПД на подзаконном уровне была предпринята в 2003 г. Министерством по налогам и сборам РФ¹⁰. За основу в указанных рекомендациях был принят формально-юридический подход к определению понятия «бенефициарного собственника»: иностранная организация имеет ФПД при наличии правовых оснований для получения дохода, которыми выступает факт заключения ею договора. Приоритет формально-юридического подхода обусловил ряд особенностей правоприменения, во-первых, для реальных и консенсуальных договоров: к примеру, договор займа является реальным и ФПД на проценты по нему у иностранного заимодавца признавалось с момента передачи денежных средств заемщику, но кредитный договор – консенсуальный и ФПД на проценты признавались с момента подписания договора сторонами. Во-вторых, в случае выплаты дивидендов ФПД возникало у иностранного акционера вместе с приобретением права собственности на ценную бумагу и подтверждалось выпиской из реестра акционеров эмитента либо, если в реестре в качестве номинального держателя указывался депозитарий, то депозитарным договором иностранной организации-депонента с депозитарием; выпиской по счету

⁹ См.: Ахметшин Р. И. Налоговые аспекты деофшоризации : мировые тенденции в зеркале российской действительности // Закон. 2014. № 6. С. 40–46 ; Брук Б. Я. Кодификация концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве : постановка проблемы // Там же. 2013. № 4. С. 54–62.

¹⁰ См.: Пункты 8–8.3 Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций : утв. приказом МНС РФ от 28 марта 2003 г. № БГ-3-23/150 // Бухгалтерский учет. 2003. № 9.

депо иностранной организации, что она является владельцем акций; выпиской из реестра акционеров эмитента о том, что данный депозитарий зарегистрирован в качестве номинального держателя акций. В-третьих, если ФПД по этому признаку принадлежало российской организации, а платеж получала иностранная организация (например, в счет взаимозачетов), то положения СИДН не применялись.

Хотя фискальные органы впоследствии отказались от формально-юридического подхода к определению ФПД¹¹, другая позиция, впервые сформулированная МНС России, прочно вошла в базовые правила концепта: оценка статуса иностранного контрагента на предмет наличия у него фактического права на доход, выплаченный российской организацией (налоговым агентом), должна осуществляться независимо от наличия либо отсутствия релевантных оговорок в условиях применимого СИДН.

В целом же в этот период законодательные лакуны заполнялись ненормативными разъяснениями фискальных органов, носящими формально рекомендательный характер. Обладая формально рекомендательным характером для налогоплательщиков и налоговых агентов, эти разъяснения *ipso facto* (явочным порядком) приобрели для них характер квазинормативных источников налогового права, обладающих значительным авторитетом и, в определенной степени, общеобязательностью. Механизм описанной легитимизации связан, прежде всего, с обязательностью такого рода актов для налоговых органов и активным обращением к ним судов при разрешении налоговых споров. Это была вынужденная мера с целью преодолеть «зоны неопределенности» как в налоговом законодательстве, так и в действующих СИДН. Разумеется, с точки зрения верховенства права такое решение весьма сомнительно и в лучшем случае должно рассматриваться как «меньшее из всех зол», так как относительная определенность в праве, даже в виде квазизаконных алгоритмов правомерного поведения, безусловно, лучше, чем полная неопределенность.

Анализ официальных разъяснений фискальных органов¹² позволяет выявить устойчивые правовые позиции, основанные на международной налоговой практике и впоследствии перенесенные в российское законодательство о налогах и сборах:

¹¹ Заметим, что формально-юридический подход при оценке ФПД первоначально (примерно до 2012 г.) поддерживали и многие судебные органы (см. об этом: Леднева Ю. В. Концепция фактического права на доход : правоприменительные аспекты реализации // Журнал рос. права. 2018. № 3. С. 106–115).

¹² См., например: Письма Минфина РФ от 07.02.2005 № 03-08-03 ; от 10.08.2006 № 03-08-05 ; от 21.04.2006 № 03-08-02 ; от 01.04.2010 № 03-08-05 ; от 07.06.2008 № 03-08-05 ; от 06.06.2008 № 03-08-05/1 ; от 30.12.2011 № 03-08-13/1 ; от 09.04.2014 № 03-00-РЗ/16236 ; от 24.07.2014 № 03-08-05/36499 ; и др. «Венцом» стало письмо Минфина РФ от 09.04.2014 № 03-00-РЗ/16236, обобщившее практику применения соответствующих положений СИДН и содержащее масштабные интерпретации понятийного аппарата, используемого в налоговых спорах по вопросам бенефициарной собственности на доход.

– для целей налогообложения и применения СИДН определяющим фактором является не формально-юридический статус собственника дохода, а наличие ФПД;

– концепт ФПД разработан международной практикой заключения СИДН, в частности, он содержится в статьях о пассивных доходах действующих СИДН с российским участием, а также в МК ОЭСР, аналогичной ей конвенции ООН и в официальных комментариях к ним;

– концепт ФПД применяется универсально ко всем СИДН с российским участием, даже если в тексте некоторых из них он прямо не упоминается;

– концепт ФПД должен толковаться не в узком «техническом» смысле, а исходя из объекта и целей СИДН, таких как избежание двойного налогообложения и противодействие уклонению от уплаты налогов, с учетом таких основных принципов договоров, как «предотвращение злоупотребления положениями договора» и «приоритет существа над формой». Основная цель применения концепта ФПД – исключить возможность использования договорных льгот и преимуществ лицами, которым они изначально не предназначались;

– Российская Федерация как государство источника дохода не обязана отказываться от прав на налогообложение дохода лишь по той причине, что такой доход был непосредственно получен резидентом государства, с которым заключено СИДН, устанавливающее льготы при налогообложении этого дохода. Для предоставления права на льготы необходимо оценить, является ли претендующее на них лицо (1) бенефициарным собственником соответствующего дохода и (2) непосредственным выгодоприобретателем, т. е. тем, кто фактически извлекает выгоду от полученного дохода и определяет его дальнейшую экономическую судьбу. Следует также учитывать выполняемые таким лицом функции и принимаемые на себя риски;

– налоговый агент обязан квалифицировать контрагента в качестве ФПД для правильного определения суммы налога, удерживаемого и перечисляемого в бюджетную систему России, что предполагает сбор документов (информации), подтверждающих право контрагента на преимущества по применимому СИДН. Перечень таких документов является открытым, подразумевая фактическую презумпцию: если вопрос прямо не урегулирован налоговыми нормами, заинтересованный участник налоговых отношений вправе осуществлять свои права и обязанности наиболее удобным (оптимальным) для себя образом.

Итак, законодательные новеллы о концепте ФПД появились не на «пустом месте», но завершили процесс оформления налогово-правовой конструкции, уже длительное время присутствовавшей в отечественной практике заключения, толкования и реализации СИДН (с учетом их контекста, объекта и целей)¹³. По справедливому замечанию Д. В. Винниц-

¹³ Как известно, в силу п. 1 ст. 31 Венской конвенции договор должен толковаться добросовестно в соответствии с обычным значением, которое следует при-

кого, закон, внесший эти новеллы в НК РФ, – один из ярких примеров имплементации в российское законодательство принципа международного налогового права, выражающего недопустимость обхода налогового закона и уклонения от налогообложения в трансграничных ситуациях¹⁴.

В итоге новеллизации 2014 г.¹⁵ в п. 2 ст. 7 НК РФ была закреплена нормативная дефиниция ФПД. Во-первых, это лицо, в силу прямого и (или) косвенного участия в организации, контроля над организацией либо в силу иных обстоятельств имеющее право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться доходом, полученным этой организацией. Во-вторых, это лицо, в чьих интересах иное лицо правомочно распоряжаться доходом, полученным упомянутой организацией или непосредственно таким иным лицом. С учетом специфики зарубежных правовых порядков дефиниция охватывает и «иные иностранные структуры без образования юридического лица» (например, товарищества, партнерства, фонды, трасты, разнообразные организованные формы коллективных инвестиций и (или) доверительного управления и т. п.).

В силу абзаца 3 п. 2 ст. 7 НК РФ при квалификации лица в качестве ФПД должны учитываться выполняемые им функции, а также принимаемые им риски. Претендент на договорные льготы не признается ФПД, если он обладает ограниченными полномочиями распоряжаться соответствующим доходом, осуществляет в его отношении посреднические функции в интересах иного лица, не выполняя каких-либо иных функций и не принимая на себя каких-либо рисков, прямо или косвенно выплачивая такой доход (полностью или частично) этому иному лицу, которое при прямом получении таких доходов от источников в России не имело бы права на договорные льготы и преимущества (п. 3 ст. 7 НК РФ).

Таким образом, для признания статуса ФПД одним лишь правовых (титულных) оснований в виде формального права на доход недостаточно, требуется признание лица действительным выгодоприобретателем, реально определяющим экономическую судьбу дохода. Безусловно, в дефиниции НК РФ приоритет отдан экономическому (сущностному) подхо-

дать терминам договора в их контексте, а также в свете объекта и целей договора. В ст. 31–33 Венской конвенции в качестве источников толкования международных договоров определены основные (например, контекст договора или любое последующее соглашение между участниками договора относительно толкования договора) и дополнительные (например, подготовительные материалы и обстоятельства заключения договора) источники толкования. Эти положения полностью применимы к налогово-правовой терминологии, используемой в СИДН, особенно в случае отсутствия релевантных дефиниций в национальном законодательстве.

¹⁴ См.: Винницкий Д. В. Международное налоговое право : проблемы теории и практики. М., 2017.

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

ду перед формально-юридическим, что соответствует международно-правовому пониманию концепта. Это развеяло опасения ряда правоведов о риске смешения формально-юридического и экономического критериев при легализации концепта, что, по признанию Б. Я. Брука, могло породить противоречивый «дуумвират», приводящий к «абсурдным результатам»¹⁶. Подход российского законодателя в целом соответствует п. 12.4 Комментария к ст. 10, п. 10.2 Комментария к ст. 11 и п. 4.3 Комментария к ст. 12 МК ОЭСР 2014 и 2017 гг., в соответствии с которыми непосредственный получатель дохода, являющийся лишь агентом, номинальным владельцем либо кондуктивной компанией, действующей в качестве фидуциария или управляющего доходом, не признается бенефициарным собственником дохода, поскольку его право пользоваться и распоряжаться доходом ограничено договорным или юридическим обязательством передать полученный платеж другому лицу. Обычно такое обязательство возникает из юридических документов, но может также вытекать из фактов и обстоятельств, показывающих, что, по существу отношений, получатель дохода, даже не будучи ограниченным юридическим обязательством передать полученный платеж другому лицу, явно не вправе пользоваться и распоряжаться доходом. Напротив, получатель дохода, имеющий право пользоваться и распоряжаться им, не ограниченный юридическим или фактическим обязательством передать полученный платеж другому лицу, признается бенефициарным собственником дохода. Такой подход универсален и применим в российских условиях. Сами по себе любые договорные или внедоговорные ограничения на использование дохода или распоряжение ими еще не свидетельствуют об отсутствии статуса ФПД. Так, приостановление операций по банковскому счету или обязанность платить по исполнительным листам существенно ограничивают свободу распоряжения доходами, но не влияют на признание (или непризнание) претендента на договорные льготы ФПД.

Законодательная новеллизация 2014 г. не прекратила процесс имплементации концепта ФПД, но эстафету у законодателя подхватили суды и фискальные органы. Именно благодаря последним практика правоприменения налоговых норм претерпевает развитие и трансформации, даже если текст самой нормы остается неизменным.

Например, касаясь значения упомянутого в НК РФ признака ФПД – контроля, прямо или косвенно осуществляемого лицом в отношении получателя дохода. В решении судов этот признак приобрел фискальное значение, отличное от значения по корпоративному праву. Так, в деле ООО «Аукционная компания “Союзпушнина”» суд указал: факт, что лицо контролировало деятельность российского плательщика дивидендов и с корпоративной точки зрения было бенефициаром иностранной компании – получателя дивидендов, не подтверждает, что это лицо являлось конечным получателем дивидендов с налоговой точки зрения, а следовательно, и лицом, имеющим фактическое право на доход¹⁷.

¹⁶ См.: Брук Б. Я. Указ. соч.

¹⁷ Постановление АС МО от 05.04.2018 № Ф05-3523/2018 по делу № А40-73573/2017.

Другой вопрос – об отнесении статуса ФПД к числу антиуклонительных правил (anti-avoidance rules). Во-первых, российский законодатель прямо не ограничил сферу применения концепта ФПД лишь пассивными доходами, что допускает его расширительное применение к иным доходам. Это проявилось в разъяснении ФНС России: концепция ФПД является механизмом противодействия злоупотреблению нормами СИДН, а значит, принципы и подходы концепта при достаточной совокупности доказательств могут быть использованы и при установлении фактов неправомерного использования СИДН в отношении различных видов доходов, выплачиваемых иностранной организацией¹⁸. Во-вторых, имплементация плана BEPS потребовала переосмысления практики применения антиуклонительных правил. ФНС России обозначила свою позицию, согласно которой концепт бенефициарной собственности является одним из инструментов противодействия BEPS: в случаях выявления фактов размывания налоговой базы и выведения из-под налогообложения доходов концепция «лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)», используется в качестве универсального инструмента по борьбе со злоупотреблениями нормами международных соглашений¹⁹.

В 2003 г. в МК ОЭСР появилось правило «сквозного налогообложения» пассивных доходов²⁰, в 2014 г. вместе с концептом ФПД оно включено в п. 4 ст. 7 и ст. 312 НК РФ. Принцип сквозного (или прозрачного) налогообложения подразумевает: если иностранное лицо – получатель дохода является резидентом государства, с которым Россия заключила СИДН, но при этом оно не признается ФПД, то такое лицо не вправе претендовать на налоговые льготы и преимущества по СИДН. Вместе с тем если российскому налоговому агенту (источнику выплаты) известно реальное ФПД, то доходы считаются выплаченными последнему (а не непосредственному получателю доходов), и режим налогообложения доходов определяется налогово-правовым статусом фактического (а не номинального) получателя доходов.

По прошествии четырех лет с момента появления правила «сквозного налогообложения» в законодательстве о налогах и сборах, законодателем была осуществлена новация п. 4 ст. 7 и ст. 312 НК РФ²¹. Если прежде п. 1.1 ст. 312 ограничивал право иностранного лица – получателя

¹⁸ О практике рассмотрения споров по вопросу неправомерного применения налоговыми агентами льготных условий налогообложения при взимании налога на прибыль с доходов иностранных организаций : письмо ФНС России от 17 мая 2017 г. № СА-4-7/9270@ (в ред. от 31.05.2017).

¹⁹ О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника) : письмо ФНС России от 28 апреля 2018 г. № СА-4-9/8285@.

²⁰ См. об этом подробнее: Демин А. В., Николаев А. В. Указ. соч.

²¹ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах : федер. закон от 27 ноября 2018 г. № 424-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2018. № 49 (ч. 1). Ст. 7496.

дохода от источника в РФ воспользоваться правилом «сквозного налогообложения» исключительно получением дивидендов, то теперь такое право было распространено на все виды пассивных доходов. Существо же правила «сквозного налогообложения» осталось неизменным, сохраняя в силе порядок его применения, сложившийся в разъяснениях фискальных органов за четыре года имплементации.

Налоговые последствия применения правила «сквозного налогообложения» зависят от того, является ли бенефициарный собственник полученного дохода российским налоговым резидентом или нет, а в последнем случае – заключено ли Россией СИДН со страной резидентства ФПД. По общему правилу налог не удерживается при условии информирования налогового органа по месту постановки на учет организации – источника выплаты дохода. У налогового агента не возникает обязанностей удерживать налог, поскольку в этом случае ФПД, будучи налоговым резидентом Российской Федерации, должно самостоятельно исчислить и уплатить сумму налога по общим правилам НК РФ. Исключение составляют выплаты пассивных доходов физическим лицам, а также дивидендов, когда налоги по общему правилу удерживаются российскими налоговыми агентами.

Сквозное налогообложение позволяет игнорировать всех «посредников» (независимо от их количества) между налоговым российским агентом (плательщиком дохода) и ФПД. Правило применимо даже в случае, когда в цепочке компаний, через которые осуществляется выплата дохода, присутствует организация, постоянным местонахождением которой является государство, с которым у Российской Федерации отсутствует СИДН²². В случае наличия двух и более ФПД – резидентов разных государств, российская организация, выплачивающая доход и/или выполняющая функцию налогового агента в его отношении, вправе применять соответствующие СИДН с теми государствами, резидентами которых являются упомянутые ФПД.

Но как должен поступить российский налоговый агент, если иностранная организация не является ФПД и последний остается ему неизвестен? В условиях такой неопределенности налоговый агент должен удерживать налог без применения договорных льгот, что соответствует функционально-целевому предназначению концепта и правилу «сквозного налогообложения». Главное здесь – не выяснять, кто же в конце концов является ФПД, а не допустить неправомерного получения договорных льгот и преимуществ лицами, которые не вправе на них претендовать. Солидарность с таким подходом выражают большинство отечественных налоговиков²³. ФНС России также поддерживает эту позицию: для отказа в применении договорных льгот достаточно доказать, что непосредственный

²² Письмо Минфина РФ от 19.05.2015 № 03-08-05/28839.

²³ См., например: Балакина З. В. Принцип сквозного налогообложения при применении концепции бенефициарного собственника дохода // Актуальные проблемы рос. права. 2016. № 11. С. 91.

получатель дохода не является ФПД, и нет необходимости устанавливать конечного бенефициарного собственника дохода²⁴. В дальнейшем, при представлении иностранной организацией подтверждения от государства своего резидентства, что оно является ФПД, такая иностранная организация вправе в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 312 НК РФ, обратиться в налоговый орган по месту постановки на учет налогового агента с заявлением о возврате удержанного налога.

Представляется очевидным, что, разрабатывая и внедряя концепт бенефициарной собственности в национальный правовой порядок, законодатель дословно не следовал тексту МК ОЭСР и комментариям к ней, но опирался на правовые позиции, сформировавшиеся за предшествующее десятилетие российскими судами и фискальными органами. Яркое проявление такого подхода – акцент на «выполняемых лицом функциях», «принимаемых им рисках», а также на «контроле, прямо или косвенно осуществляемом лицом в отношении получателя дохода»²⁵. Таким образом, имплементация концепта ФПД в законодательство о налогах и сборах РФ является результатом переработки международного опыта, пропущенного через восприятие и практику российских фискальных и судебных органов.

Как показывает практика, комментарии к МК ОЭСР являются частью системы норм и правил, применяемых в случае налоговых споров при реализации положений о фактическом праве на доход в СИДН с российским участием. Хотя реформа концепта бенефициарной собственности, которая привела к переработке комментариев к ст. 10–12 МК ОЭСР и изложению их в редакции 2014 г., внесла существенную ясность в понимание рассматриваемого концепта, ряд вопросов до сих пор остается не проясненным²⁶. В частности, возникают вопросы о том, что следует понимать под «передачей дохода», как сделать более определенным понятие «фактические обстоятельства», свидетельствующие о наличии обязанности передать доход другому лицу и не смешиваются ли эти «обстоятельства» с подходом «существа над формой», имеющим максимально широкое толкование? Что будет при зачислении на один счет доходов из разных источников и «смешении» этих сумм? Существует ли объективный срок, в течение которого средства должны оставаться на счете холдинговой компании, чтобы она признавалась ФПД? Полагаем, поиск ответов на эти и подобные вопросы будет составлять тренд в работе по совершенствованию концепта бенефициарной собственности в течение ближайших лет, где ключевая роль, безусловно, должна отводиться правовым позициям фискальных и судебных органов.

В заключение подчеркнем, что имплементированный без малого пять лет тому назад в НК РФ концепт бенефициарной собственности не яв-

²⁴ Письма ФНС России: от 17.05.2017 № СА-4-7/9270@ ; от 28.04.2018 № СА-4-9/8285.

²⁵ Такой же акцент прослеживается в канадских прецедентах *Prévost Car Inc.* и *Velcro Canada Inc.*

²⁶ Подробнее см.: Демин А. В., Николаев А. В. Указ. соч.

ляется жестко фиксированной догмой, но активно эволюционирует как на международно-правовом, так и на национальном уровне. Свидетельство тому – релевантные правки, сделанные ОЭСР в комментарии к МК ОЭСР 2017 г., а также последние изменения и дополнения, внесенные в ст. 7 и 312 НК РФ российскими законодателями.

Новый импульс рассматриваемому концепту придает разработка и имплементация плана BEPS, заставляя под новым углом рассматривать, казалось бы, давно известные истины. В частности, весьма остро стоит вопрос о роли места концепта ФПД в системе *general/special anti-avoidance rules*, его соотношении с иными антиуклонительными инструментами и стратегиями. Главной проблемой остается выработка адекватных критериев идентификации получателя трансграничных доходов в качестве ФПД, причем оцениваться должна как его деятельность в целом, так и роль в конкретной транзакции (цепочке транзакций). Кроме того, в дополнительных гарантиях нуждаются российские налоговые агенты, на которых закон возлагает основное бремя сбора документов (информации), а также их правовой и сущностной оценки для выбора надлежащего режима налогообложения выплачиваемых доходов.

В этих условиях авторы выражают осторожную надежду, что проведенное ими исследование послужит налоговому сообществу своеобразным приглашением к дискуссии для выработки адекватных решений и ответов на те глобальные вызовы, которые современная реальность ставит перед налоговой и правовой системой России.

Юридический институт Сибирского федерального университета (г. Красноярск)

Демин А. В., доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры коммерческого, предпринимательского и финансового права

E-mail: demin2002@mail.ru

Law Institute of the Siberian Federal University (Krasnoyarsk)

Demin A. V., Doctor of Legal Sciences, Associate Professor, Professor of the Commercial, Entrepreneurial and Financial Law Department

E-mail: demin2002@mail.ru

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

E-mail: nikolaev_aleksei@mail.ru

Николаев А. В., старший преподаватель кафедры коммерческого, предпринимательского и финансового права

E-mail: nikolaev_aleksei@mail.ru