

ФАКТИЧЕСКОЕ ПРАВО НА ДОХОД В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ РОССИИ: В ПОИСКЕ ОПРЕДЕЛЕННОСТИ

Хаустова Гульчачак Наилевна

студент, Казанский Инновационный Университет им. В.Г. Тимирязова, РФ, Республика Татарстан, г. Казань

Юсупов Тимур Зирякович

научный руководитель, канд. юрид. наук, доц., Казанский Инновационный Университет им. В.Г. Тимирязова, РФ, Республика Татарстан, г. Казань

Последние два года в Российской Федерации проходят в интенсивном обсуждении правил налоговой деофшоризации. В 2014 г. обсуждение законопроекта о контролируемых иностранных компаниях и принятие соответствующих дополнений к Налоговому кодексу РФ (далее – НК РФ) привело к широкой дискуссии о фактическом праве на доход (далее – ФПД) – понятии, которое содержится в международных договорах об избежании двойного налогообложения (далее – МНД) в качестве обязательного атрибута для применения некоторых их положений. Настоящая статья ставит своей целью выявление концептуальных проблем понимания и применения понятия ФПД в России на фоне роста интереса к данному понятию в последние годы.

Налоговые соглашения. История развития и исследования ФПД в отечественном налоговом праве начинается совсем не в 2014 г. Первое упоминание о ФПД в налоговых соглашениях СССР можно найти в тексте МНД с Испанией, подписанном в 1985 г., т.е. данный термин применяется в стране уже не менее 30 лет. Этот подход нашел отражение и в тексте Типового соглашения Российской Федерации об избежании двойного налогообложения доходов и имущества [8], и в аналогичном Типовом соглашении СНГ [7]. Традиционное место для ФПД – статьи МНД о дивидендах, процентах и роялти. Можно заметить, что данный термин в отечественных соглашениях встречается в различных текстовых вариантах. В ряде МНД можно не найти упоминания о МНД на некоторых «традиционных» местах (например, в МНД с Кипром или с Люксембургом). Можно встретить МНД, где в английском варианте налогового соглашения эквивалент МНД (beneficial owner of income) содержится, а в русском тексте этого же соглашения – отсутствует [9, с. 56]. На наш взгляд, такое состояние дел с применением ФПД в отечественных МНД свидетельствует о том, что существовала определенная инерция, которая обуславливала использование данного термина, что, в свою очередь, может объясняться определенной приверженностью России следовать положениям Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития по избежанию двойного налогообложения. В то же время данное понятие в стране не было особенно востребовано на практике, что объясняет непоследовательность терминологии и неиспользование терминов в текстах некоторых налоговых соглашений.

Российское законодательство о налогах не использовало понятия ФПД вплоть до 2015 г. В 2002 г. при рассмотрении поправок в гл. 25 НК РФ была предпринята попытка добавить в текст Кодекса правило о том, что льготы по налоговым соглашениям применяются только в случае наличия у иностранного лица ФПД, но эта идея не была реализована в окончательном тексте изменений в НК РФ.

Иные (т.е. неналоговые) российские законы также не использовали данный термин. Соответственно, обращение к национальному законодательству в поисках содержания понятия ФПД, несмотря на привлекательную простоту данного подхода, не обеспечивало

результата.

Широкий интерес к ФПД пробудился в 2009 г., когда в прессе появилась информация о законопроекте по внесению в текст НК РФ правил о ФПД. Этот эпизод имел серьезный резонанс со стороны налоговых агентов и налогоплательщиков, но в итоге данный законопроект даже не достиг Государственной Думы.

Позиция регуляторов. Фискальные органы не игнорировали наличие ФПД. Это подтверждается тем, что именно с подачи налоговиков соответствующий термин использовался в МНД, а также многочисленными документами, в которых говорилось о том, что условие о ФПД должно соблюдаться, в том числе и некоторыми документами, регулирующими процедуру применения МНД. В 2003 г. Министерство по налогам и сборам РФ (МНС России) издало Методические рекомендации по применению отдельных положений гл. 25 НК РФ, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций (далее – Рекомендации) [6], в которых вопрос о применении фактического права на получение дохода был рассмотрен применительно к нескольким видам доходов. Появление Рекомендаций свидетельствовало о процессе формирования определенной концепции по пониманию ФПД в МНС России и о незавершенности данного процесса. К сожалению, подходы, разработанные налоговыми органами в Рекомендациях, не получили дальнейшего развития, а сами Рекомендации после почти 10-летнего применения были отменены по формальным основаниям без появления какого-либо равноценного документа по комплексному толкованию МНД. Но фискальные органы были активны в выражении своей позиции по ряду отдельных случаев применения ФПД.

Впервые обострение практического интереса к тому, как положения о ФПД должны применяться на практике, наблюдалось в конце 1990-х гг., когда выпускались первые российские еврооблигации и появилась необходимость сформулировать в проспектах выпусков соответствующих бумаг позицию по порядку применения налоговых соглашений. В результате появилось несколько документов российских фискальных органов по вопросу ФПД. Содержательно данные документы с точки зрения понимания содержания ФПД выглядят весьма неоднозначно, но мы бы хотели обратить внимание на то, что уже почти 20 лет назад тематика ФПД была понятна представителям бизнеса и фискальных органов.

В конце 2011 г. Минфин России подготовил ответ на запрос ФНС России по порядку применения ФПД, который, став доступным сразу после новогодних праздников, просто парализовал российские компании, собиравшиеся выпускать в то время еврооблигации. Кризис оказался продолжительным и стал серьезным испытанием как для отечественного налогового права, так и для отношений власти и крупного бизнеса. Этот этап был предварительно завершён внесением дополнений в НК РФ в июле 2013 г., которые временно (а с 2014 г. – окончательно) сохранили налоговую нейтральность для обложения еврооблигаций. При этом законодатель решил устранить налогообложение для еврооблигаций без применения МНД, а значит, и ФПД оказалось невостребованным. Но стало очевидно, что усиление интереса фискальных органов к применению ФПД в более широком плане является делом времени.

Научные исследования. Первая статья, посвященная проблемам ФПД в российских налоговых соглашениях, была опубликована более 10 лет назад [1], вскоре появилась еще одна статья [3], и они долгие годы оставались единственными по этой теме. Развития дискуссии по этому вопросу практически не было до 2014 г., когда при разработке законопроекта о контролируемых иностранных компаниях в нем появились положения о ФПД. На сегодняшний день в отечественной теории налогового права можно выделить интересные позиции по ФПД Б.Я. Брука [2] и И.А. Хавановой [10].

Беглый взгляд на историю развития ФПД в России приводит к удивительному выводу. Правовой институт, который отражен в тексте всех действующих налоговых соглашений, десятилетиями оставался вне широкого интереса теоретиков и практиков налогообложения и налогового права, несмотря на интенсивное применение налоговых соглашений. Сложнее всего приходится судьям, которые и так не часто сталкиваются с применением налоговых соглашений, а уделять время тонкостям таких соглашений объективно не готовы. Между тем необходимо отметить, что, во-первых, любой анализ применения правил налоговых

соглашений необходимо проводить после анализа российских правил налогообложения, а во-вторых, любое обращение к позициям Организации экономического сотрудничества и развития необходимо делать с учетом проведения оценки правового статуса ее документов (для России) и динамики его развития [4, с. 80].

Отсутствие концепции ФПД для национального налогового права и МНД приводит к непоследовательному законодательному регулированию и несовершенной практике его применения. Правила НК РФ в ряде случаев применяются механически. Например, дивиденд выплачивается российским эмитентом собственнику акции, а этот собственник по договору РЕПО перечисляет полученный дивиденд собственнику дивиденда – иностранной компании. При этом ставка налога, примененная эмитентом, может не соответствовать ставке, применяемой к иностранной компании, которая получает дивиденд (ставка может быть как выше, так и ниже). Позиция Минфина России в данном случае такова: никаких перерасчетов делать не надо, так как это не предусмотрено законодательством [5].

На основании вышеизложенного можно сделать следующие выводы:

- включение понятия фактического получателя дохода в тексты отечественных налоговых соглашений на протяжении длительного времени не сопровождалось развитием понимания данного термина в отечественном налоговом праве;
- для уяснения понятия фактического права на доход необходимо серьезное развитие в части доктринального понимания данного термина;
- отсутствие такого доктринального понимания термина «фактическое право на доход» приводит к проблемам формулирования положений НК РФ о фактическом праве на доход и практике его применения;
- развитие соответствующей доктрины фактического права на доходы должно основываться на анализе как национального налогового законодательства, так и налоговых соглашений, в которых соответствующая доктрина может получить самостоятельное содержание.

Список литературы:

1. Аракелов С.А., Мачехин В.А. Фактическое право на получение дохода в международных налоговых договорах Российской Федерации // Законодательство. 2001. № 9 – С. 10-15.
2. Брук Б.Я. Кодификация концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве: постановка проблемы // Закон. 2013. № 4. – С. 32-39.
3. Коннов О.Ю. Понятие фактического права на получение дохода в налоговом праве // Коллегия. 2004. № 6. – С. 65-72.
4. Мачехин В.А. Комментарии ОЭСР к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения: правовой статус в Российской Федерации // Налоговед. 2011. № 9. – С. 78-82.
5. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 21 мая 2013 г. № 03-03-06/2/17839.
6. Приказ МНС России от 28 марта 2003 г. N БГ-3-23/150 «Об утверждении методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций».
7. Протокол об унификации подхода и заключения соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества (Ташкент, 15 мая 1992 г.) // Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ «Содружество». 1992. № 5. С. 57-69.

8. Постановление Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество».
9. Хаванова И.А. Бенефициарные собственники: проблемы налоговой идентификации // Налоговый вестник. 2014. № 8. – С. 55-62.
10. Хаванова И.А. К вопросу о понятии «фактическое право на доход» в налоговом праве // Финансовое право. 2014. № 11. – С. 26-31.