

УДК 336.2

---

## ПРИМЕНЕНИЕ КОНЦЕПЦИИ ФАКТИЧЕСКОГО ПРАВА НА ДОХОД В АКТУАЛЬНОЙ РОССИЙСКОЙ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКЕ ПО НАЛОГОВЫМ СПОРАМ

---

**Горохов Арсений Игоревич**

Выпускник (бакалавр) факультета права НИУ ВШЭ, Москва

E-mail: [arseniy.gorokhov@gmail.com](mailto:arseniy.gorokhov@gmail.com)

---

**Аннотация.** В статье рассматриваются современные подходы к применению концепции фактического (бенефициарного) собственника в российской судебной практике. В статье обобщена краткая статистика по спорам, основные подходы налоговых органов и судов к применению концепции, даны краткие выводы по положительным признакам налогоплательщика с позиции судов.

---

**Ключевые слова:** СИДН, бенефициарный собственник, международное налогообложение, судебная практика, ОЭСР

---

## THE APPLICATION OF THE CONCEPT OF THE BENEFICIAL OWNER IN THE CURRENT RUSSIAN TAX DISPUTES CASE LAW

---

**Arseniy I. Gorokhov**

National Research University Higher School of Economics graduate, Moscow

E-mail: [arseniy.gorokhov@gmail.com](mailto:arseniy.gorokhov@gmail.com)

---

**Abstract.** The article considers current approaches to the application of the concept of the actual (beneficial) owner in the Russian case law. The article summarizes brief statistics on disputes, the main approaches of tax authorities and courts to the application of the concept, brief conclusions are given on the positive features of the taxpayer from the position of the courts.

**Keywords:** Double tax treaty, beneficial owner, international tax, case law, OECD

### **Введение**

В последние годы «международный» элемент судебной практики по налоговым спорам переживает свой подъем: количество споров за последнюю «пятилетку» выросло. При поиске за 2011 год по запросу ОЭСР (Организация экономического сотрудничества и развития) картотека арбитражных дел (КАД) показывает 7 рассмотренных дел, в 2012 – 9, в 2013 – 9, в 2014 – 22, в 2015 – 25, в 2016 – 24, в 2017 – 23.

При этом средний «ценник» налогового дела с международным элементом остается крайне высоким: дело по трансфертному ценообразованию «стоит» налогоплательщику почти миллиард рублей, а дело по фактическому праву на доход – полмиллиарда рублей.

Помимо того, что налоговые органы получили новые «инструменты» работы в виде законодательных норм (тонкая капитализация, правила трансфертного ценообразования, фактическое право на доход, правила КИК) налоговые органы также научились активнее использовать взаимодействие с компетентными органами зарубежных стран, чтобы получать нужную для проведения эффективных проверок информацию.

### **Материалы и методы**

В 2017 году документооборот в рамках обмена информацией по запросу с компетентными органами стран дальнего зарубежья составил 2660 писем, странами СНГ – 1142 письма. Начиная с 2018 года заработает автоматический обмен налоговой информацией, а налогоплательщики будут предоставлять налоговым органам информацию о своем участии в международных группах компаний.

Все эти нововведения находят отражение в судебной практике. В статье проводится краткий анализ судебных дел с применением концепции бенефициарного собственника последние годы.

Концепция фактического права на доход (сокращенно ФПД) – это одна из основных концепций международного налогообложения, применяется в ситуациях, когда налогоплательщики могут получать налоговую выгоду, используя положения международных налоговых соглашений (МНК) и искусственные (промежуточные/конduitные) компании в юрисдикциях, предоставляющих пониженные ставки по соглашениям (такой процесс называется *treaty shopping*).

### **Результаты и обсуждения**

#### **Анализ судебных кейсов**

Российская практика по применению фактического права на доход начала развиваться с 2010 года. Первоначальные попытки налоговых органов использовать концепцию разбились в судах (дела ЗАО Топос, Eastern Value Partners Limited, ЗАО Вотек Мобайл, ОАО Москоммерцбанк, ОАО Санкт-Петербург Телеком; А41-598/2010, А40-

60755/2012, А14-13723/2013, А40-100177/2013, А40-187121/2014, соответственно). Однако, это были большей частью проблемы собранной доказательственной базы налоговых органов. В последующие годы (начиная с 2015) судебная практика по применению концепции фактического права на доход была «развернута» в пользу налоговых органов, а после подкреплена многочисленными Письмами Минфина.

Примеры дел, где бы поднимался вопрос применения фактического права на доход:

А40-60755/2012, А27-331/2017, А27-27287/2016, А40-113217/2016, А32-18982/2016, А27-20527/2015, А27-16584/2016, А40-73573/2017, А11-9880/2016, А64-3695/2016, А50-29761/2017, А21-2521/2017, А43-20134/2016, А40-12815/2015, А11-6602/2016, А40-116746/2015, А40-241361/2015, А14-4162/2014, А40-442/2015, А05-4077/2016, А62-3777/2017.

Краткие выводы, которые можно сделать на основе анализа судебных актов по данным делам:

- почти что 90% судов проигрышные для налогоплательщиков;
- концепция ФПД применяется ко всем видам доходов (активные пассивные), включая роялти, дивиденды, доходы от продажи акций, платежи за внутригрупповые услуги;
- концепция ФПД становится ключевым фактором в практике по международному налогообложению в целом; так, в деле АО «СУЭК-Кузбасс», которое касалось иного вопроса применения льгот СИДН, Верховный Суд отправил дело на пересмотр с целью выяснения наличия у компаний в цепочке ФПД;
- налоговые органы активно используют разнообразные источники информации, включая открытые базы, информацию от иностранных государственных органов, международные базы данных.

#### **«Положительные характеристики» компании-бенефициара.**

Из анализа судебной практики, приблизительно вырисовывается круг положительных критериев, которые свидетельствуют о наличии фактического права на доход у компании-получателя:

- самостоятельность принятия руководством иностранных компаний решений (в том числе в отношении спорных доходов);
- наличие полномочий по распоряжению доходом;
- осуществление предпринимательских функций;
- наличие признаков ведения деятельности, несения расходов на персонал, офис, бухгалтерское обслуживание;
- экономическая выгода компании-получателя от дохода;
- несение самостоятельных коммерческих рисков (в том числе в отношении спорных доходов);
- отсутствие транзитности платежей (т.е. дальнейшее перечисление доходов в адрес иных компаний);
- исчисление и уплата налогов с доходов в стране резидентства;
- наличие деловой цели в совершении сделок (которые привели к получению дохода);
- отсутствие юридических и фактических ограничений по дальнейшему использованию спорного дохода.

Таким образом, критерии можно условно разделить на две группы:

- доказательства «добросовестности» (непорочности) компании-получателя дохода (реальность деятельности);

- дальнейшая судьба спорных доходов (в спорах по ФПД налоговые органы зачастую отслеживают движение средств, чтобы установить «зеркальность» или «транзитность» платежей).

#### **Заключение**

Судебная практика по применению концепции права на доход является на данный момент складывается не в пользу налогоплательщиков.

Налоговые органы и суды расширительно используют концепцию фактического права на доход, превратив ее практически в универсальный тест на право применение льгот СИДН.

Ситуация осложняется официальными позициями Минфина и ФНС. Так, в одном из последних писем был упомянут «центр прибыли», который должны создавать компании, претендующие на льготы СИДН.

Тем не менее, судебной практикой выработаны подходы, которые позволяют трезво оценить шансы компаний на выигрыш в суде, если у налоговых органов возникнут претензии по наличию фактического права на доход.

#### **Список литературы**

1. Ахметшин Р.И., Айдинян А.Э. Концепция бенефициарного владельца (собственника) в налоговом праве // НАЛОГОВЕД. 2018. №5. С. 32-39.
2. Воинов В.В. Фактический получатель дохода: проблемы толкования понятия // НАЛОГОВЕД. 2016. №10. С. 46-55.
3. Карпова В.А., Шиян А.А. Деофшоризация как актуальное направление налоговой политики // Сборник статей Международной научно-практической конференции ЭКОНОМИКА, БИЗНЕС, ИННОВАЦИИ. Пенза: "Наука и Просвещение" (ИП Гуляев Г.Ю.), 2018. С. 263-266.
4. Полежарова Л.В. Контроль статуса фактического получателя дохода // Налоговая политика и практика. 2016. №9. С. 40-44.
5. Филлипова Д.В., Загвоздина В.Н. Перспективы развития концепции фактического получателя дохода в России // Актуальные проблемы налоговой политики. 2017. №5. С. 315-317.
6. Хаванова И.А. Концепция бенефициарного владельца (собственника) в налоговом праве // Журнал российского права. 2014. №12. С. 50-60.