

МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
имени М.В. ЛОМОНОСОВА
ЮРИДИЧЕСКИЙ ФАКУЛЬТЕТ

На правах рукописи

Анищенко Дмитрий Евгеньевич

**Правовые основы взимания налогов,
удерживаемых в Российской Федерации у источника дохода
при выплатах иностранным лицам**

Специальность 5.1.2 Публично-правовые (государственно-правовые) науки

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:
кандидат юридических наук,
Хаменушко И.В

Москва – 2023

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	3
Глава 1. Теоретические основы налогообложения доходов иностранных лиц у источника	21
§1. Исторические предпосылки налогообложения доходов, получаемых иностранными лицами у источников в стране.....	21
§2. Экономические основания фискальных прав государства в отношении доходов иностранных лиц.....	34
§3. Юридическая конструкция источника доходов иностранных лиц в целях налогообложения	51
Глава 2. Особенности налогообложения отдельных видов доходов, получаемых иностранными лицами от источников в Российской Федерации	66
§1. Особенности налогообложения доходов иностранных лиц от российской недвижимости.....	66
§2. Особенности налогообложения пассивных доходов, генерируемых человеческими факторами производства в Российской Федерации	78
§3. Доходы от экономического присутствия в Российской Федерации	160
Глава 3. Механизм налогообложения доходов получаемых иностранными лицами от российских источников	178
§1. Налогообложение доходов иностранных лиц от операций, связанных с российской недвижимостью, долями и акциями, при отсутствии налогового агента	178
§2. Налоговый агент как элемент механизма налогообложения доходов иностранных налогоплательщиков от источников в РФ	183
Заключение	217
Библиография	223

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования. Активное развитие международных экономических отношений, использование достижений научно-технического прогресса сделало возможным появление и развитие трансграничных финансовых и товарных рынков, международных промышленных проектов, заключение многонациональных сделок и привлечение зарубежных инвестиций. Одновременно с этим глобализация экономики приводит к появлению новых возможностей для неправомерной минимизации налогового бремени.

Так, согласно исследованию, проведенному независимой организацией Tax Justice Network в 2021 году на основании данных о 232 государствах и территориях, общий размер налогов, не уплаченных вследствие использования международных инструментов избежания обязанности по их уплате, составил 483 миллиарда долларов США¹. По данным Организации экономического сотрудничества и развития (далее – *ОЭСР*), опубликованным в январе 2017 года, ежегодные потери бюджетов стран-участниц ОЭСР от использования трансграничных инструментов избежания налогов составляли от 100 до 240 миллиардов долларов США².

Подобное поведение налогоплательщиков делает необходимым укрепление международного сотрудничества государств в борьбе с уклонением от уплаты налогов. В рамках такого сотрудничества Российская Федерация, в частности, присоединилась к реализации плана BEPS (Base Erosion and Profit Shifting, план противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения), разработанного ОЭСР, представляющего собой беспрецедентный случай международного сотрудничества развитых стран-членов ОЭСР и «Большой двадцатки» в сфере налогообложения.

¹ URL: https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2021/11/State_of_Tax_Justice_Report_2021_ENGLISH.pdf (дата обращения: 08.04.2023).

² URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf> (дата обращения: 08.04.2023).

Данный план предусматривает совершенствование национального налогового законодательства стран – участниц; введение в международные налоговые соглашения новых условий применения налоговых льгот; осуществление обмена информацией между государствами и проведение взаимосогласительных процедур. Необходимость реализации мероприятий плана BEPS в целях борьбы с налоговыми злоупотреблениями и агрессивным международным налоговым планированием была закреплена в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов³. В частности, Федеральным законом от 01.05.2019 №79-ФЗ ратифицирована многосторонняя Конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения⁴. Данная Конвенция предусматривает внесение изменений, направленных на противодействие налоговым злоупотреблениям при трансграничных операциях, в действующие договоры об избежании двойного налогообложения.

Кроме того, Российской Федерацией за последние несколько лет были предприняты и иные меры по противодействию уклонению от уплаты налогов с использованием международных инструментов. Так, были введены институт налогового резидентства организаций, институт контролируемых иностранных компаний, законодательно закреплена концепция «фактического получателя дохода» («бенефициарного собственника»). Кроме того, в 2017 году в налоговое законодательство была введена общая норма, направленная на установление пределов осуществления прав по исчислению налогов, – статья 54.1 Налогового кодекса РФ⁵, которая подлежит применению в том числе к трансграничным операциям.

³ URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/07/main/ONNP_2016-2018.pdf (дата обращения: 08.04.2023).

⁴ Федеральный закон «О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения» от 01.05.2019 № 79-ФЗ // Собрание законодательства РФ, 06.05.2019, № 18, ст. 2203.

⁵ Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» от 18.07.2017 № 163-ФЗ // Собрание законодательства РФ, 24.07.2017, № 30, ст. 4443.

В Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов Министерство финансов Российской Федерации продолжило избранную линию совершенствования регулирования трансграничного налогообложения, указав на необходимость выработки новых подходов к обложению сектора цифровой экономики (в том числе решения вопроса определения источника доходов, получаемых цифровыми компаниями), доработки концепции применения фактического права на доходы, модернизации института налогового резидентства⁶.

Отдельно следует отметить планомерную политику Российской Федерации по пересмотру международных налоговых соглашений с государствами, традиционно используемыми для вывода российского капитала⁷, в частности, Республикой Кипр⁸, Республикой Мальта, Великим Герцогством Люксембург⁹; расторжение Соглашения об избежании двойного налогообложения с Королевством Нидерланды¹⁰.

Вместе с тем современная российская экономика, испытывающая трудности как вследствие глобальных экономических процессов, так и по причине санкций иностранных государств, заинтересована в долгосрочных инвестициях, в том числе зарубежных. Так, в Стратегии национальной безопасности Российской Федерации были закреплены соответствующие направления политики, призванные повысить привлекательность российской экономики для локальных и иностранных инвесторов, в частности:

⁶URL:https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=128344&fbclid=IwAR2z0SwP_5d_zWF2ZdHTorY7_Pu6ROHgAxPrDq8mwi4XrhvmlrOHwfAozp4 (дата обращения: 08.04.2023).

⁷ См.: Абдрашитова А.Ф., Щекин Д.М. Пересмотр международных налоговых соглашений: ответ России на коронакризис // Закон. 2020. № 5. С. 173.

⁸ URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=37175-rossiya_i_kipr_podpisali_protokol_ob_izmenenii_nalogovogo_soglasheniya_mezhdu_stranami (дата обращения: 08.04.2023).

⁹ URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=37027-minfin_rossii_napravil_pisma_ob_izmenenii_soglashenii_ob_izbezhanii_dvoynogo_nalogooblozheniya_s_lyuksemburgom_i_maltoi (дата обращения: 08.04.2023).

¹⁰ URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=37516-o_denonsatsii_soglasheniya_ob_izbezhanii_dvoynogo_nalogooblozheniya_s_niderlandami (дата обращения: 08.04.2023).

обеспечение ускорения темпов прироста инвестиций в основной капитал, защиты и поощрения капиталовложений; развитие международных торгово-экономических связей, содействие привлечению в Российскую Федерацию иностранных инвестиций, передовых технологий и высококвалифицированных специалистов¹¹. Важность привлечения прямых иностранных инвестиций была отмечена и в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов¹².

В связи с обозначенными тенденциями особое значение приобретают вопросы правового регулирования налогообложения доходов, получаемых иностранными налогоплательщиками от российских источников. Хотя данный институт существует в российском налоговом праве достаточно давно¹³, однако составляющие его основу правила до сих пор содержат значительное количество пробелов и противоречий. В частности, на уровне законодательства и правоприменительной практики отсутствует единый подход к определению источника дохода, принципов отнесения доходов к источникам в Российской Федерации; регулирование отдельных вопросов налогообложения доходов иностранных лиц осуществляется исключительно на уровне правоприменительной практики. Подобные недостатки правового регулирования, по нашему мнению, создают правовую неопределенность в вопросах налогообложения доходов иностранных лиц, которая препятствует реализации декларируемых задач по созданию в России благоприятного инвестиционного климата и привлечению прямых иностранных инвестиций.

Отдельные положения налогового законодательства РФ, напротив, оставляют возможность искусственного вывода из-под российского налогообложения отдельных видов доходов, получаемых иностранными

¹¹ См.: Указ Президента РФ «О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации» от 02.07.2021 № 400 // Собрание законодательства РФ, 05.07.2021, N 27 (часть II), ст. 5351.

¹² URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=128344&fbclid=IwAR2z0SwP_5d_zWF2ZdHTorY7_Pu6ROHg_AxPrDq8mwi4XrhvmlrOHwfAozp4 (дата обращения: 08.04.2023).

¹³ См., например: Закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций» от 14.06.1990 № 1560-1 // Ведомости СНД СССР и ВС СССР, 1990, № 27. Ст. 522.

лицами от российских источников. В частности, текущая конструкция норм статьи 309 Налогового кодекса РФ позволяет не облагать проценты и дивиденды, выплачиваемые иностранными организациями за счет прибыли, полученной от их деятельности на территории России (в тех случаях, когда выплата осуществляется лицом, не признаваемым налоговым агентом); отсутствует механизм налогообложения доходов от сделок, связанных с российской недвижимостью, сторонами которых выступают иностранные лица. Указанные пробелы в законодательстве, несмотря на наличие экономических оснований налогообложения перечисленных видов доходов иностранных лиц, приводят к потере налоговой базы и лишают Российскую Федерацию налоговых доходов, необходимых для реализации общегосударственных задач.

По этой причине изменение правил налогообложения доходов иностранных лиц, получаемых от российских источников, является важным направлением совершенствования отечественного налогового законодательства.

Степень научной разработанности темы исследования. Отдельные аспекты подоходного налогообложения иностранных лиц исследовались Б.Я. Бруком, К.Е. Викуловым, Д.В. Винницким, В.А. Гидиримом, А.В. Деминым, М.А. Денисаевым, В.А. Кашиным, А.В. Кирилловым, О.Ю. Конновым, И.И. Кучеровым, В.А. Мачехиным, С.Г. Пепеляевым, А.И. Погорлецким, К.А. Пономаревой, Г.П. Толстопятенко, И.А. Хавановой, А.А. Шахмаматьевым, Р.А. Шепенко и другими учеными.

Среди наиболее значимых диссертационных исследований по указанной теме можно назвать докторскую диссертацию А.А. Шахмаматьева «Правовой режим налогообложения нерезидентов в Российской Федерации»¹⁴. Данная работа посвящена общим принципам и правилам налогообложения

¹⁴ Шахмаматьев А.А. Правовой режим налогообложения нерезидентов в Российской Федерации: дисс. ... доктора юрид. наук. Москва, 2010.

иностранных лиц, и в меньшей степени – частному случаю подоходного налогообложения у источника выплаты в Российской Федерации.

Также можно отметить кандидатскую диссертацию С.В. Сергеева «Правовое регулирование налогообложения доходов иностранных организаций, полученных от источников в Российской Федерации»¹⁵, посвященную взиманию в Российской Федерации налога на прибыль организаций и НДС с иностранных организаций. Между тем в данном исследовании не затрагивались вопросы налогообложения физических лиц – нерезидентов, получающих доходы от российских источников, а также не рассматривался вопрос определения понятия «источник дохода».

Среди работ, написанных на смежные темы, связанные с правовым регулированием подоходного налогообложения иностранных лиц, следует выделить диссертационные исследования З.В. Балакиной¹⁶, В.Ф. Евтушенко¹⁷, Е.С. Ефремовой¹⁸, М.И. Калинина¹⁹, С.С. Малышева²⁰, К.А. Пономаревой²¹, Л.В. Полежаровой²², Л.Н. Старженецкой²³, К.К. Токаревой²⁴, И.А. Хавановой²⁵, Г.Р. Яруллиной²⁶.

¹⁵ Сергеев С.В. Правовое регулирование налогообложения доходов иностранных организаций, полученных от источников в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2020.

¹⁶ Балакина З.В. Налогово-правовые аспекты применения концепции бенефициарного собственника («beneficial owner») дохода в Российской Федерации: проблемы и решения: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2018.

¹⁷ Евтушенко В.Ф. Правовое положение налоговых агентов: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2006.

¹⁸ Ефремова Е.С. Ответственность за совершение налоговых правонарушений (Актуальные проблемы в свете нового КоАП РФ): дис. ... канд. юрид. наук. Санкт-Петербург, 2003.

¹⁹ М.И. Калинин. Совершенствование системы налогообложения доходов иностранных организаций: дис. ... канд. эконом. наук. Москва, 2005.

²⁰ С.С. Малышев. Налогообложение прибыли (доходов) иностранных организаций в Российской Федерации: дис. ... канд. эконом. наук. Москва, 2005.

²¹ К.А. Пономарева. Правовой режим налогообложения прибыли юридических лиц и доходов физических лиц в Российской Федерации и Европейском Союзе: сравнительно-правовое исследование: дисс. ... доктора юрид. наук. Москва, 2021.

²² Полежарова Л.В. Методология налогообложения и налогового администрирования транснациональных компаний и бенефициаров: дис. ... док. эконом. наук. Москва, 2021.

²³ Старженецкая Л.Н. Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2016.

²⁴ К.К. Токарева. Документы организации экономического сотрудничества и развития в системе источников налогового права Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2018.

²⁵ И.А. Хаванова. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права: дисс. ... доктора юрид. наук. Москва, 2016.

²⁶ Г.Р. Яруллина. Финансово-правовое регулирование налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2017.

Также вопросы подоходного налогообложения иностранных лиц исследовались многими известными зарубежными учеными, среди которых следует выделить Степана Гаджо (Stjepan Gadžo), Эрика Кеммерена (Eric C.C.M. Kemmeren), Михаэля Ланга (Michael Lang), Эрнеста Ларкинса (Ernest R. Larkins), Паскуале Пистоне (Pasquale Pistone), Радхакишана Равала (Radhakishan Rawal), Алана Стивенсона (Alan B. Stevenson), Клауса Фогеля (Klaus Vogel).

Целью диссертационного исследования является разработка целостной правовой концепции налогообложения доходов иностранных лиц, осуществляемого путем удержания сумм налогов у источника выплаты. Данная цель достигается посредством проведения комплексного исследования механизма правового регулирования такого налогообложения.

Для достижения указанной цели определены следующие **задачи диссертационного исследования**:

- определение правовых и экономических предпосылок возникновения у государства налоговых притязаний в отношении доходов иностранных лиц, а соответственно – и предпосылок признания таких доходов полученными от источников в этом государстве;
- научно обоснованная классификация доходов иностранных лиц от источников в Российской Федерации для целей учета экономических и правовых предпосылок их налогообложения;
- выработка эффективных способов устранения пробелов правового регулирования и недостатков в механизме правового регулирования налогообложения отдельных видов доходов иностранных лиц от российских источников (в частности, дивидендов, процентов, лицензионных платежей, доходов от операций с недвижимостью, международных перевозок);
- предложение оптимальной системы правового регулирования процедурного механизма взимания налогов с доходов иностранных лиц от российских источников.

Предметом диссертационного исследования являются: экономические и правовые предпосылки возникновения у государства налоговых притязаний в отношении доходов иностранных лиц; особенности отражения таких предпосылок в отдельных положениях законодательства, регулирующих налогообложение доходов, получаемых иностранными лицами от российских источников, и их имплементации в правоприменительной практике; реализация принципов налогообложения и сборов в правилах налогообложения доходов, получаемых иностранными лицами от российских источников.

Объектом диссертационного исследования является современный механизм правового регулирования налогообложения доходов иностранных лиц путем удержания сумм налогов (налога на прибыль организаций и налога на доходы физических лиц) у источника выплаты.

Методологическая основа диссертационного исследования включает комплекс как общенаучных (анализ, синтез, индукция, дедукция, сравнение), так и частнонаучных методов познания, в том числе:

- формально-юридический метод: при исследовании положений норм налогового законодательства, регулирующих налогообложения доходов иностранных лиц от российских источников (статьи 208, 306, 307, 309, 310, 312 Налогового кодекса РФ) и используемых в них понятий;
- историко-правовой метод: при исследовании исторического развития концепций, используемых для обоснования фискальных притязаний государств в отношении доходов иностранных лиц;
- метод анализа: при определении критериев отнесения отдельных видов доходов иностранных лиц к категории доходов, полученных от источников в Российской Федерации;
- логический метод: при определении логических противоречий в существующих подходах к определению критериев доходов иностранных лиц от российских источников;

– сравнительно-правовой метод: при исследовании подходов к налогообложению доходов, получаемых иностранными лицами от национальных источников.

Теоретической основой исследования послужили работы ведущих ученых в области науки финансового права и науки налогового права А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, В.А. Гидирима, Е.Ю. Грачевой, В.А. Демина, В.Ф. Евтушенко, М.Ф. Ивлиевой, И.И. Кучерова, В.А. Мачехина, Э.Д. Соколовой, С.Г. Пепеляева, И.А. Хавановой, И.А. Цинделиани, А.А. Шахмаметьева, Д.М. Щекина и других.

Кроме того, в процессе подготовки настоящей работы были использованы работы ученых в области истории и теории государства и права, гражданского права, конституционного права и международного права: С.С. Алексеева, В.В. Долинской, Е.П. Губина, В.В. Лазарева, О.В. Мартышина, М.Н. Марченко, Л.А. Морозовой, В.А. Томсинова, Т.Я. Хабриевой, И.С. Шиткиной и других. Также были использованы работы по экономике следующих авторов: Стэнли Брю (Stanley L. Brue), Леона Вальраса (Marie-Ésprit-Léon Walras), Джона Кларка (John B. Clark), Кэмпбелла Макконелла (Campbell R. McConnell), Альфреда Маршалла (Alfred Marshall), Франка Найта (Frank H. Knight), Адама Смита (Adam Smith), Фредерика Хоули (Frederick Hawley), М.Н. Чепурина и других.

Нормативную базу диссертационного исследования составляет Конституция Российской Федерации, международные договоры Российской Федерации, законодательство и подзаконные нормативные акты Российской Федерации, а в целях сравнения – законодательство иностранных государств, международные договоры иностранных государств.

Эмпирическую базу диссертационного исследования составили судебные акты Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, арбитражных судов округов, арбитражных апелляционных судов, арбитражных судов субъектов Российской Федерации; письма Министерства

финансов Российской Федерации и Федеральной налоговой службы; комментарии к статьям типовой Конвенции ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами, комментарии к Модельной конвенции ОЭСР по налогам на доход и капитал; в целях сравнения – судебные акты зарубежных судов.

Научная новизна диссертации. По итогам исследования разработана правовая концепция налогообложения доходов иностранных лиц путем удержания сумм налогов у источника выплаты; определены правовые и экономические предпосылки налоговых притязаний государства на доходы иностранных лиц, а также признания доходов полученными от источников в этом государстве; с учетом таких экономических и правовых предпосылок предложена классификация доходов иностранных лиц; сформулированы предложения по совершенствованию российского налогового законодательства в части, регулирующей налогообложение доходов иностранных лиц, получаемых от источников в России.

В существующих на сегодняшний день научных работах в области налогообложения в Российской Федерации иностранных лиц исследуются, в первую очередь, общие вопросы такого налогообложения, как поимущественного, так и подоходного, а также вопросы подоходного налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства. Кроме того, большая часть исследований посвящена именно налогообложению доходов организаций, а не физических лиц – нерезидентов. Настоящая работа представляет собой комплексное исследование частного случая подоходного налогообложения иностранных лиц (как организаций, так и физических лиц – нерезидентов), а именно – взимания налогов, удерживаемых у источника выплаты дохода в Российской Федерации.

Научная новизна диссертации также проявляется в **выносимых на защиту новых или содержащих элементы новизны положениях,**

отражающих наиболее значимые теоретические и практические выводы, сделанные по итогам исследования:

1. Исходя из принципа экономического основания налогов и недопустимости произвольного налогообложения, источником дохода иностранного лица в государстве, то есть обстоятельством, дающим государству основания притязать на обложение дохода иностранного лица налогом, может считаться недвижимость, находящаяся в данном государстве; человеческие факторы производства, используемые в этом государстве лицом, выплачивающим доход; экономическое присутствие получателя дохода в этом государстве. Однако в условиях цифровизации экономики, появления новых методов и форм оказания услуг, торговли, использования дистанционного наёмного труда, этот перечень объективных взаимосвязей между государством и доходом иностранного лица для взимания налога у источника не является исчерпывающим, подвержен дифференциации и изменениям с учетом цифровой трансформации.

2. Распространенная на практике характеристика доходов иностранных лиц, происходящих из того или иного государства, в качестве активных или пассивных имеет объективное экономическое основание, которым выступает оценка доходов иностранных лиц с точки зрения того, чьи человеческие факторы производства (самого налогоплательщика, получающего доход, или лица, выплачивающего доход) имеют решающее экономическое значение для получения данных доходов. Это позволяет конкретизировать и уточнить классификацию доходов на активные и пассивные, а также сущность активных и пассивных доходов.

Пассивными являются доходы, получение которых иностранным налогоплательщиком не связано с использованием его человеческих факторов производства в процессе создания экономических благ, за счет которых извлекается доход. Участие самого налогоплательщика в процессе создания таких экономических благ ограничивается лишь предоставлением капитала (как, например, при предоставлении займа) либо вообще отсутствует.

Государством источника пассивных доходов следует считать государство, на территории которого плательщик дохода использует человеческие факторы производства в деятельности по производству экономических благ, имеющих добавленную стоимость, за счет которой извлекается прибыль и в дальнейшем выплачивается доход налогоплательщику.

Активными являются доходы, полученные в результате деятельности, осуществляемой самим налогоплательщиком – получателем дохода с использованием задействованных им человеческих факторов производства.

Государством источника активных доходов следует считать государство, на территории которого сам налогоплательщик – получатель дохода посредством используемых им человеческих факторов производства осуществляет деятельность, создающую добавленную стоимость.

3. Основопологающей и первоочередной предпосылкой налоговых притязаний государства на доходы иностранных лиц служит связь этих доходов с недвижимостью, находящейся на территории данного государства. Право государства на налогообложение таких доходов обусловлено их связью с землей и особыми характеристиками земли как объекта общественных отношений: ограниченностью земли как ресурса и формированием земель государственной территории, в свою очередь, признаваемой конститутивным признаком государства.

Российское законодательство предусматривает налогообложение доходов, получаемых иностранными лицами как от продажи непосредственно недвижимости, находящейся на территории Российской Федерации, так и от опосредованной продажи такого имущества (продажа акций и долей организаций, более половины активов которых составляет недвижимость, находящаяся на территории страны; реализация паев инвестиционных фондов недвижимости). Однако в целях реализации принципа равенства налогообложения и ликвидации необоснованных ограничений фискальных прав Российской Федерации требуется устранить выявленные пробелы

правового регулирования налогообложения доходов иностранных лиц от операций с российской недвижимостью:

- при определении состава активов организаций, чьи акции (доли в уставном капитале) продаются иностранными лицами, следует учитывать стоимость не только принадлежащей им на праве собственности недвижимости, находящейся на территории России, но и стоимость принадлежащих ограниченных вещных прав на такое недвижимое имущество;
- установить налогообложение доходов физических лиц – нерезидентов от продажи акций (долей) как российских, так и иностранных организаций, более 50% активов которых прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории страны, поскольку в настоящее время данный вид доходов физических лиц-нерезидентов вопреки принципу равенства налогообложения не облагается в России;
- установить механизм разового декларирования иностранными лицами доходов от операций, связанных с российской недвижимостью, для самостоятельной уплаты ими соответствующих сумм налогов, так как на данный момент в законодательстве РФ о налогах и сборах отсутствует механизм налогообложения доходов иностранных лиц от операций, связанных с российской недвижимостью, когда такие доходы выплачиваются не российскими организациями или индивидуальными предпринимателями, на которых возложена функция налоговых агентов, а иными категориями лиц, например, когда сторонами договора купли продажи выступают два физических лица – нерезидента.

4. Для учёта использования человеческих факторов производства на территории Российской Федерации, реализации принципов равенства и правовой определенности налогообложения к доходам от источников на территории РФ следует отнести дивиденды, независимо от способа и формы организации иностранным лицом экономической деятельности на территории Российской Федерации (как от российской организации, так и от постоянного представительства иностранной организации), а также безвозмездную

передачу в пользу иностранной организации имущества российской организации (иных лиц или их объединений).

5. В Российской Федерации должны облагаться налогом доходы иностранных лиц от продажи акций (долей в уставном капитале) любых российских организаций, поскольку источником таких доходов являются человеческие факторы производства этих российских организаций. По общему правилу, рыночная стоимость таких активов находится в прямой корреляции с финансовыми результатами деятельности соответствующих организаций, в том числе с размерами получаемой прибыли. Соответственно, стоимость акций (долей) организаций и размер потенциальной выгоды от их продажи для целей налогообложения определяются результатами использования человеческих факторов производства этих организаций.

6. В отношении доходов иностранных лиц в виде процентов, руководствуясь принципами экономического основания налога и равенства налогообложения, предлагается доходы иностранного лица – лизингодателя по договору выкупного лизинга, то есть суммы, выплачиваемые сверх возмещения стоимости предмета лизинга, с учётом их экономической и правовой сущности относить к процентам, а не к доходам от аренды имущества для целей их обложения налогом, удерживаемым у источника. Соответствующие изменения целесообразно внести в Налоговый кодекс РФ.

7. Дифференциация подхода к налогообложению доходов иностранных лиц от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности в налоговом законодательстве позволит учесть объективные различия конкретных групп объектов интеллектуальных прав (нематериальных активов) для реализации принципа экономического основания налога.

При использовании маркетинговых нематериальных активов (таких как товарные знаки, знаки обслуживания) добавленная стоимость, за счет которой выплачивается доход (лицензионные платежи), создается именно лицензиатом, производящим реализуемую продукцию и услуги, а сами

нематериальные активы используются лишь для повышения внимания и спроса покупателей. Соответственно, если лицензиат осуществляет свою деятельность на территории Российской Федерации, то Россия должна признаваться страной источника лицензионных платежей за использование соответствующих маркетинговых нематериальных активов.

Напротив, в случае коммерческого использования потребительских нематериальных активов (то есть объектов авторских и смежных прав) и производственных нематериальных активов (то есть изобретений, полезных моделей, промышленных образцов и проч.) основной вклад в создание добавленной стоимости, за счет которой лицензиар извлекает доход от использования исключительных прав, делается именно с задействованием человеческих факторов производства правообладателя – в процессе разработки и создания данного объекта, который на момент заключения лицензионного соглашения представляет собой готовый актив, не требующий дополнительного вклада со стороны человеческих факторов производства лицензиата. Ценность таких нематериальных активов обусловлена в первую очередь теми полезными свойствами, которые были заложены в них с использованием человеческих факторов производства правообладателя.

Поэтому экономические основания налогообложения в Российской Федерации доходов иностранных лиц от использования на территории России прав на потребительские и производственные нематериальные активы отсутствуют.

8. Доходы от международных перевозок, в отличие от ряда других доходов иностранных организаций, признаваемых полученными от российских источников, являются активными, так как они извлекаются иностранным лицом в условиях его экономического присутствия в государстве в приходящейся на его территорию части маршрута международной перевозки, что целесообразно учитывать при определении правил налогообложения прибыли иностранных организаций от международных перевозок в России аналогично прибыли российских организаций и иностранных организаций,

деятельность которых приводит к образованию постоянных представительств, руководствуясь принципами экономического основания налогов и равенства налогообложения. Это предполагает, что при определении прибыли иностранных организаций от международных перевозок полученные ими доходы должны уменьшаться на экономически оправданные и документально подтвержденные расходы, связанные с получением доходов от международных перевозок.

9. Учитывая принцип самостоятельности уплаты налогов, но принимая во внимание публичные интересы Российской Федерации, неправомерно неудержанные суммы налога с доходов иностранных организаций могут быть взысканы с налоговых агентов, но только в той части, которая не может быть покрыта за счет обращения взыскания на денежные средства и иное имущество этих иностранных организаций и их постоянных представительств на территории Российской Федерации, а также в рамках международной правовой помощи. Такая обязанность налоговых агентов по погашению недоимки за иностранные организации должна быть предусмотрена в налоговом законодательстве как субсидиарная, что будет отвечать конституционному требованию ее законной формы.

Теоретическая значимость диссертационного исследования состоит в комплексном изучении частного случая подоходного налогообложения иностранных лиц (как организаций, так и физических лиц – нерезидентов), а именно – взимания налогов (налога на прибыль организаций и налога на доходы физических лиц), удерживаемых у источника выплаты дохода в Российской Федерации. В диссертации предложено авторское определение понятий «источник прибыли» и «источник дохода»; предложен принцип определения страны источника дохода; обоснован приоритет фискальных прав государства на налогообложение доходов от операций, связанных с недвижимостью, находящейся на его территории.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что результаты исследования могут использоваться

правоприменителями при устранении сомнений, противоречий и неясностей положений законодательства, регулирующих налогообложение доходов иностранных лиц от российских источников. Предложенные изменения российского законодательства позволят устранить существующие на сегодняшний день пробелы и противоречия в нормативной базе, регуливающей налогообложение доходов иностранных лиц от российских источников.

Личный вклад автора. Выносимые на защиту результаты получены автором лично. Вклад автора в результаты, опубликованные в совместных работах, является определяющим.

Достоверность результатов диссертационной работы обеспечена исследованием необходимого и достаточного количества научной литературы, нормативной правовой базы Российской Федерации и иностранных государств, судебной практики рассмотрения конкретных дел судами Российской Федерации и иностранных государств; использованными методами научного исследования. Кроме того, достоверность результатов исследования подтверждается их апробацией.

Апробация результатов исследования. Отдельные положения диссертации отражены в статьях, опубликованных автором в научных изданиях, рекомендованных для защиты в диссертационном совете МГУ по специальности.

Кроме того, материалы диссертации использовались автором при выступлении на научных конференциях (в том числе в рамках Научной конференции молодых исследователей «Налоговая политика как инструмент преодоления современных барьеров развития России: наш вклад в университетскую науку», 12.12.2015; Международного научного фестиваля для магистрантов и аспирантов «Фискальная политика как инструмент преодоления современных барьеров экономического развития России», 25.11.2017; Международной научно-практической конференции «Правовые и финансово-экономические средства достижения целей устойчивого

развития», 28.10.2021, состоявшихся в Финансовом университете при Правительстве Российской Федерации; Международной научно-практической конференции «Финансовое право в парадигме конституционной реформы», 26.11.2021, состоявшейся в Российском государственном университете правосудия). Материалы диссертации активно использовались автором при проведении практических занятий по курсу «Финансовое право» в Финансовом университете при Правительстве Российской Федерации и МГУ им. М.В. Ломоносова.

Структура работы определяется основными целями и задачами исследования и состоит из введения, трех глав, восьми параграфов, заключения и списка литературы.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ИНОСТРАННЫХ ЛИЦ У ИСТОЧНИКА

§1. Исторические предпосылки налогообложения доходов, получаемых иностранными лицами у источников в стране

Налоговые отношения являются динамично развивающейся системой, зависящей от экономических и политических особенностей развития государств на конкретном историческом этапе.

По мере исторического развития человеческой цивилизации экономические субъекты все более стремились выйти за пределы своих стран в поисках новых рынков, что неминуемо вело и к возникновению трансграничного налогообложения. По нашему мнению, главным историческим событием, сделавшим вопрос международного налогообложения актуальным, стала первая промышленная революция и последовавший за ней процесс индустриализации, которые к концу XIX века охватили большую часть европейских стран, США, ряд азиатско-тихоокеанских государств (в частности, Австралию и Японию)²⁷, а также Российскую империю, где в период 1880-1900 годы произошел пятикратный рост угольной, стальной, железной и нефтяной промышленности²⁸.

До индустриализации во всех вышеперечисленных государствах экономика была преимущественно аграрной²⁹, со слабо развитым промышленным сектором, представленным низкотехнологичными предприятиями, большинство из работников которых были по совместительству заняты сельским хозяйством³⁰.

²⁷ См.: Pollard S. Peaceful conquest: The industrialization of Europe, 1760-1970. Oxford: Oxford University Press, 1981. P.6.

²⁸ См.: Portal R. The Industrialization of Russia // Cambridge Economic History of Europe, Cambridge. 1965. Vol. VI, part 2. P. 837, 844.

²⁹ См.: Deane P. M. The first industrial revolution. Cambridge: University Press Cambridge, 1965. P.15-16.

³⁰ См.: Ashton T. S. An Eighteenth-Century Industrialist. Manchester: Manchester University Press, 1939. P.39

Первая промышленная революция и индустриализация привели, среди прочего, к следующим социально-экономическим изменениям, которые в том или ином виде происходили во всех государствах:

- переориентация экономической деятельности на производство продукции для внутренних и международных рынков – в отличие от доиндустриальной экономики, ориентированной прежде всего на производство продукции для собственного потребления производителей;
- интенсивное использование капитальных ресурсов (денег и основных средств) в качестве дополнения к человеческому труду;
- возникновение новых социальных и профессиональных групп, определяемых объемом прав на средства производства, преимущественно капитал³¹.

Как было отмечено выше, одним из аспектов индустриализации стал рост вовлеченности новых индустриальных стран в международную торговлю. Одной из основных причин этого явления послужило резкое увеличение производительности труда благодаря широкому внедрению в производство машинной техники. В результате объемы производимого товара превышали внутренний спрос, что стимулировало производителей вести экспортную торговлю. Например, в Великобритании объемы международной торговли (суммарно импорта и экспорта) в течение XVIII века увеличились в 12 раз – с 5 млн. фунтов в 1700 г. до 60 млн. фунтов к 1800 г.³²

Кроме того, появление и развитие новых технологий позволило многим странам перейти от продажи сырьевых товаров, источником которых зачастую служили колонии, к экспортной торговле готовой продукцией, пользовавшейся большим спросом и, как правило, имевшей более высокую цену³³. Результатом такого расширения международной торговли стало, как

³¹ См.: Carus-Wilson E. M. *Essays in Economic History, Volumes I*. London: Edward Arnold, 1954. P.105; Deane P. M. Указ. соч. P.2.

³² См.: Deane P.M., Cole W.A. *British Economic Growth, 1688-1959: Trends and Structure*. Cambridge: Cambridge University Press, 1967. Table 22.

³³ См.: Deane P. M. Указ. соч. P.69.

отмечает П. Дин, появление инфраструктуры, необходимой для экспорта. В частности, стали создаваться зарубежные торговые дома, контролирующие коммерческую деятельность на локальных рынках; начала формироваться самостоятельная отрасль транснациональных коммерческих перевозок и проч.³⁴

Другим немаловажным аспектом индустриализации стало развитие рынка капиталов. Вновь создаваемые промышленные предприятия остро нуждались в «длинных деньгах», необходимых для закупки оборудования, сырья, создания новых производственных мощностей, а нередко и для оплаты труда рабочих³⁵. Данная задача реализовывалась как за счет привлечения инвестиций, так и посредством банковского кредитования. В Англии вторая половина XVIII века ознаменовалась расцветом частного банковского сектора, специализировавшегося на привлечении денежных средств физических лиц и сельских общин, которые затем предоставлялись промышленным и торговым предприятиям в виде кредитов³⁶.

Привлечению инвестиций во многом способствовало развитие национального корпоративного законодательства. Так, в Англии в 1844 г. был принят *Joint Stock Company Act*, позволявший создавать акционерные компании без обязательной санкции Парламента, а аналогичный акт 1856 г. устанавливал ограниченную ответственность акционеров³⁷. Результатом таких изменений стало появление компаний, создаваемых за счет привлечения капитала независимых участников рынка, в том числе и иностранных. К примеру, во второй половине 1850-х годов ежегодный размер зарубежных инвестиций, осуществляемых британскими подданными, составлял 3-4% от

³⁴ См.: Deane P. M. Указ. соч. P.70.

³⁵ См.: Ashton T. S. Указ. соч. P.173.

³⁶ См.: Sayers R.S. *Lloyds Bank in the History of English Banking*. Oxford: Clarendon Press, 1957. P.2; Pressnell, L. S. *Country Banking in the Industrial Revolution*. Oxford: Clarendon Press, 1956. P.7.

³⁷

URL:
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/386364/comm14July1856JointStockCoAct_P1.pdf (дата обращения: 30.01.2022).

объемов общего национального продукта, а к 1870 г. за рубеж британскими собственниками капитала было инвестировано около 700 миллионов фунтов³⁸.

Процессы, аналогичные вышеописанным, происходили и в Российской империи во второй половине XIX века. В частности, в 1869 г. в Лондоне была зарегистрирована «New Russia Company» - первая иностранная организация, занимавшаяся инвестициями в российскую угольную и металлургическую промышленность. Данная компания с центром управления в Лондоне была учреждена на основании «Договора на образование Новороссийского общества каменноугольного, железного, стального и рельсового производства», подписанного Комитетом министров Российской Империи 18.04.1869³⁹. По соглашению с правительством Российской Империи «Новороссийское общество» получило в безвозмездное пользование казенные земли в районе донецкого угольного бассейна, а также денежные субсидии на развитие угольной промышленности и строительство железных дорог в данном регионе⁴⁰.

Суммарный объем иностранных инвестиций в российскую экономику в период с 1880 по 1913 годы составил около 50% от всего объема частных капиталовложений⁴¹. К началу Первой мировой войны на территории Российской Империи было зарегистрировано более 1200 совместных компаний с иностранным участием⁴², в отдельных отраслях российской экономики доля иностранного капитала была подавляющей: к примеру, в горной промышленности – 88,1%, в электротехнической промышленности – 90%⁴³. При этом, как отмечал И.И. Левин, основными инвесторами в

³⁸ См.: Deane P. M. Указ. соч. P.174.

³⁹ URL: https://viewer.rusneb.ru/ru/000199_000009_003846534?page=208&rotate=0&theme=white (дата обращения: 30.01.2022).

⁴⁰ См.: Карабасов Ю. С., Черноусов П. И., Коротченко Н. А., Голубев О. В. Металлургия и время: Энциклопедия. М.: Издательский Дом МИСиС, 2014. — Т. 6. Металлургия и социум. Взаимное влияние и развитие. С.183-185.

⁴¹ См.: Хеллер К. Отечественное и иностранное предпринимательство в России XIX – начала XX века // Отечественная история. 1998. № 4. С. 55-56.

⁴² См.: Отечественная история: энциклопедия: В 5 т.: т. 2. Москва, Большая Российская энциклопедия, 1996. С.356.

⁴³ См.: Максимов И.Б. Функционирование иностранных инвестиций в экономике России конца XIX-начала XX веков // Известия БГУ. 2011. №5. С.126-127.

российскую экономику в начале XX века были бельгийские, французские, английские и немецкие предприниматели, а наиболее инвестируемыми отраслями – химическая, газовая и электрическая промышленность⁴⁴.

Таким образом, в процессе индустриальной революции возросшая потребность в капитале, сделала его таким же значимым объектом международных экономических отношений, как и товары. Результатом роста спроса на капитал как важнейший фактор индустриального производства стала трансформация самого характера экономических отношений: собственники капитала получили возможность извлекать доходы в иностранных государствах без ведения деятельности на их территории. Достаточным условием получения дохода стало предоставление в той или иной форме (долевое участие, займы, аренда и проч.) капитала, который использовался другими экономическими субъектами в их деятельности за рубежом.

Подобные экономические изменения не могли не повлиять на налоговые политики стран, стремившихся облагать такие доходы иностранных владельцев капитала, получаемые с их территорий. Так, *Revenue Act*, принятым в США в 1861 г., было введено налогообложение доходов, получаемых лицами, проживающими за рубежом, от имущества на территории США (в том числе акций и иных ценных бумаг)⁴⁵. Такой налог исчислялся по более высокой ставке (5% против 3%, уплачиваемых резидентами США) и перечислялся в бюджет налоговыми агентами⁴⁶. Агентское налогообложение доходов нерезидентов также устанавливалось *Income Tax Act*, принятым британским Парламентом в 1842 г.⁴⁷

⁴⁴ См.: Левин И.И. Германские капиталы в России. Пг., 1918. С. 31; Ерохина О.В. Германский капитал в российской экономике в конце XIX – начале XX в. // Вестник Челябинского государственного университета. История. – Вып. 31. 2009. № 12 (150). С.37.

⁴⁵ URL: <http://memory.loc.gov/cgi-bin/ampage?collId=llsl&fileName=012/llsl012.db&recNum=340> (дата обращения: 30.01.2022).

⁴⁶ URL: <http://memory.loc.gov/cgi-bin/ampage?collId=llsl&fileName=012/llsl012.db&recNum=341> (дата обращения: 30.01.2022).

⁴⁷ URL: https://books.google.ru/books?id=5rgDAAAAQAAJ&pg=PA1&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false (дата обращения: 30.01.2022).

Результатом этого стремления стало появление проблемы многократного налогообложения, когда один и тот же доход одного и того же лица (главным образом – владельца капитала) мог облагаться налогом сразу в нескольких государствах, в первую очередь – в стране выплаты дохода и в стране его получения. Подобная многократность налогообложения препятствовала международному перемещению капиталов и инвестированию, что имело негативный экономический эффект как для хозяйствующих субъектов, так и для государств.

Разрешение данной проблемы требовало создания эффективного механизма распределения фискальных требований между государствами, что привело к появлению первых межгосударственных налоговых соглашений. Однако такие соглашения преимущественно регулировали частные аспекты сотрудничества государств по вопросу взимания отдельных видов налогов: например, соглашение между Францией и Бельгией от 1843 г. касалось взаимной административной помощи по налоговым делам⁴⁸; соглашение между Францией и Великобританией от 1907 г. обеспечивало обмен информацией для борьбы с уклонением от уплаты налога на наследство⁴⁹. Таким образом, задача выработки универсального механизма устранения двойного налогообложения доходов от транснациональных операций данными соглашениями не решалась.

Вопрос устранения двойного налогообложения наиболее остро встал после окончания Первой мировой войны, когда страны, с одной стороны, начали возобновлять международные экономические отношения, а с другой стороны – стремились увеличить объемы налоговых доходов, требуемых для восстановления национальных экономик⁵⁰. Созданная по итогам Парижской

⁴⁸ См.: Винницкий Д.В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М.: Статут, 2017 // Доступ из СПС КонсультантПлюс.

⁴⁹ См.: Вессера J.A. Interpretation and Application of Tax Treaties in North America. IBFD, 2013. P.44.

⁵⁰ См.: Jogarajan S. Double Taxation and the League of Nations. Cambridge: Cambridge University Press, 2018. P.11.

мирной конференции Лига наций взяла на себя задачу разрешения проблемы двойного налогообложения⁵¹.

Основная работа по решению данной задачи велась созданным в октябре 1920 г. Финансовым комитетом Лиги наций. Одним из результатов труда Комитета стал Доклад «О двойном налогообложении» 1923 г.⁵² (далее – *Доклад*). При его подготовке перед авторами стояло несколько задач, в том числе оценка влияния двойного налогообложения на международное перемещение капиталов, а также формулирование общих принципов распределения налоговых притязаний между государствами, позволяющих устранить негативные последствия двойного налогообложения.

Ко времени начала работы финансового комитета над Докладом в науке был сформирован ряд теоретических концепций, используемых для обоснования фискальных притязаний государств. Большинство из них являлось интерпретациями «теории обмена» (*exchange theory*) – философской концепции, основывавшейся на представлении о государстве как результате общественного договора, по которому население и соответствующие властные институты государства принимали на себя определенные взаимные права и обязанности⁵³.

В качестве примеров таких интерпретационных теорий можно привести «теорию затрат» (*cost theory*) и «теорию выгод» (*benefit theory*). Согласно «теории затрат», объем обязательств налогоплательщика перед государством должен быть прямо пропорционален затратам этого государства на услуги и блага, которые оно предоставляет этому налогоплательщику. В свою очередь «теория выгод» в целях определения объема налоговых обязательств также обращалась к услугам и благам, предоставляемым государством, но отдавала

⁵¹ См.: Jogarajan S. Указ. соч. P.19.

⁵² См.: Bruins G. W. *Report on Double Taxation*. Geneva: League of Nations. Economic and Financial Commission, 1923. URL: <http://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-1.xml;chunk.id=item-1;toc.depth=1;toc.id=item-1;database=;collection=;brand=default> (дата обращения: 30.01.2022).

⁵³ См.: Jogarajan S. Указ. соч. P.17.

преимущественное значение не их себестоимости (затратам), а ценности для конкретного налогоплательщика⁵⁴.

Оба вышеописанных подхода представляются справедливыми, поскольку исключают допустимость произвольного налогообложения и предполагают в качестве обязательного условия налогообложения «абстрактную возмездность», то есть обретение налогоплательщиком определенных благ за счет условий, созданных для него государством. Кроме того, данные теории учитывают и основополагающую функцию налогов – финансирование деятельности публичных органов власти.

Однако идеи, заложенные в приведенных теориях, не позволяют устранить проблему двойного налогообложения в силу следующих причин. В случае с «теорией выгод» использование такой субъективной и оценочной категории, как «ценность», в отношении услуг, получаемых налогоплательщиком от государства, не позволяет сформулировать универсальное правило, поскольку в каждом конкретном случае ценность той или иной услуги (блага) для конкретного налогоплательщика может отличаться. Кроме того, высок риск спорных ситуаций, когда государства и налогоплательщик по-разному определяют «ценность» предоставленных ему услуг.

«Теория затрат» также не может быть использована в качестве универсальной концепции для устранения двойного налогообложения, поскольку высоко вероятны ситуации получения налогоплательщиком услуг сразу от множества государств, что будет требовать дополнительных и постоянных переговоров ad hoc между такими странами.

В дальнейшем «теория обмена» была замещена так называемой «теорией платежеспособности» (*theory of ability to pay*), восходящей к сформулированным А. Смитом принципам налогообложения. В частности,

⁵⁴ См.: Bruins G W. Указ. соч. URL: <http://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-1.xml;chunk.id=item-1;toc.depth=1;toc.id=item-1;database=:collection=:brand=default> (дата обращения: 30.01.2022).

как отмечал А. Смит, налоговое бремя каждого лица должно устанавливаться пропорционально его платежеспособности, которая определяется размерами доходов, «полученных под защитой государства»⁵⁵.

Данная теория заимствовала основы «теории обмена», в первую очередь касающиеся учета роли конкретного государства в увеличении благосостояния налогоплательщика, однако сместила акцент с деятельности самого государства (оказываемых услуг и понесенных затрат) на экономический эффект, получаемый налогоплательщиком. Другими словами, согласно «теории платежеспособности», исключительное право на налогообложение должно принадлежать государству, где физически возникает налоговая база, за счет которой и должен уплачиваться налог.

Однако данная концепция также не могла в полной мере разрешить проблему двойного налогообложения и справедливого распределения фискальных прав между отдельными странами, что было признано и авторами Доклада Лиги наций. Главным ее недостатком является смещение в сторону государств возникновения налоговой базы, при котором страны, имеющие персональную связь с налогоплательщиком, оказывались бы в худшем положении. Реализация такого подхода противоречила бы целям справедливого распределения фискальных прав между государствами в силу следующего.

На момент подготовки Доклада уже сформировались подходы к определению персональной связи (привязки) налогоплательщика с государством, используемые сегодня для целей налогообложения. Как отмечают авторы Доклада, основаниями для признания персональной привязки могут служить такие признаки, как национальность (гражданство) или резидентство, а в некоторых странах - domicilio налогоплательщика. Для данных институтов характерно наличие тесных экономических и

⁵⁵ Smith A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Vol.1. London: Methuen&Co, 1904. P.310.

политических связей между лицом и государством, обосновывающих право национальных властей на взимание налогов с доходов такого лица.

Подход к налогообложению по критерию гражданства (национальности) налогоплательщика обоснованно вызывал серьезную критику со стороны авторов Доклада как потерявший актуальность. Начало XX века характеризуется высокой мобильностью населения и активной миграцией жителей европейских стран, вызванной Первой мировой войной и последовавшими за ней социально-экономическими изменениями⁵⁶. Как следствие, многие налогоплательщики, формально являясь гражданами или подданными одного государства в силу рождения на его территории, фактически проживали и вели экономическую деятельность на территории другого государства или нескольких государств.

Альтернативным вариантом определения персональной привязки, в большей степени соответствующим реалиям XX века, являлось резидентство (домициль) налогоплательщика. Как отмечают авторы Доклада, страной резидентства следует считать государство преимущественного проживания (пребывания) налогоплательщика. Использование критерия резидентства для определения персональной привязки налогоплательщика в большей степени соответствует целям и задачам налогообложения, а также ранее сформировавшимся «теории затрат» и «теории выгод», поскольку государство, в котором налогоплательщик преимущественно проживает или ведет экономическую деятельность, объективно имеет с ним более тесную связь в силу физического присутствия и владения имуществом. Наличие таких тесных связей предполагает получение резидентом соответствующего объема благ (услуг) от страны резидентства, что является основанием для фискальных притязаний последней.

В случае применения «теории платежеспособности» государства резидентства необоснованно лишались бы прав на налогообложение всех

⁵⁶ См., например, Фишер В. Европа: экономика, общество и государство. 1914 - 1980. – М.: ВЛАДОС. 1999. 368 с.

доходов, получаемых их резидентами из-за рубежа. Если зарубежные доходы были бы единственными для таких налогоплательщиков, у них бы вообще отсутствовала обязанность по уплате налогов в стране своего резидентства, несмотря на все предоставляемые им блага. По этой причине «теория платежеспособности» также не соответствовала цели справедливого распределения фискальных прав между государствами и не могла быть использована в качестве концепции устранения двойного налогообложения.

Резюмируя изложенное, теоретические концепции, сформировавшиеся к моменту подготовки Доклада, были во многом обоснованы и могли успешно применяться для целей организации национальных налоговых систем. Однако в силу вышеописанных причин данные теории сами по себе не могли быть использованы в качестве механизма устранения международного двойного налогообложения.

В связи с этим перед авторами Доклада возникла задача адаптации уже имеющихся теоретических разработок к практической цели – построению механизма справедливого распределения налоговых прав между государствами и устранения двойного налогообложения. Для этого требовалось создание новой концепции, которая бы позволяла определить государства, наиболее тесно связанные с облагаемым объектом, а потому имеющие приоритетное право его налогообложения – но при этом была бы универсальна и удобна в применении для целей устранения международного двойного налогообложения.

В качестве такой «альтернативной» концепции авторами Доклада была выбрана теория «экономической привязки» (*economic allegiance*), сформулированная немецким правоведом Георгом Шанцем⁵⁷. Согласно данной теории, наличие налоговых обязательств лица и их объем определяются не самим по себе фактом получения публичных благ (услуг) от конкретного государства, а степенью участия данного лица в экономической

⁵⁷ См.: Vogel K. Worldwide V[ersu]s Source Taxation of Income: A Review and Re-evaluation of Arguments. Intertax: International Tax Review, 1988. P.217

жизни этого государства. Уровень вовлеченности в экономическую жизнь может варьироваться «от простого потребления товаров или услуг до различных форм инвестирования или ведения предпринимательской деятельности»⁵⁸, что соответствующим образом влияет на объем обязательств конкретного налогоплательщика.

Авторы Доклада, анализируя данную концепцию, выделяли четыре ключевых элемента «экономической привязки», которые следовало учитывать при распределении налоговых прав между государствами: создание богатства, владение им, обладание правами на богатство и его потребление⁵⁹.

Создание богатства подразумевает осуществление всех экономических процессов, приводящих к возникновению богатства (в контексте Доклада термин «богатство» используется как в отношении налогооблагаемых доходов, так и имущества). Раскрывая содержание понятия «создание богатства», авторы Доклада отмечали необходимость устанавливать не просто «вещь, от которой произошло богатство», а всю совокупность обстоятельств и действий, которые привели к возникновению рассматриваемого дохода, в первую очередь - человеческую деятельность, лежащую в основе экономических процессов, ведущих к получению дохода: взаимодействие работников и работодателей, руководителей компании и инвесторов, коммерческих представителей и покупателей и проч. К примеру, доход от продажи чая «происходит» не от чайных кустов, а от работы управляющего чайной плантацией, руководства чайной компании и агентов по продажам чая.

Владение богатством предполагает осуществление получателем богатства физического контроля над ним. Примером владения богатством может служить зачисление денежных средств на банковский счет лица. При этом авторы Доклада отделяли вышеописанное физическое обладание богатством от **обладания правами на богатство** (наличие у лица правомочий

⁵⁸ Gadžo, S. The Principle of Nexus or Genuine Link as a Keystone of International Income Tax Law: A Reappraisal. Intertax 46. P.205.

⁵⁹ См. Демин А.В. Принцип value created – новая парадигма в международном налоговом праве // Налоговед. 2020. № 9. С.86.

в отношении богатства), которое признавалось ими в качестве отдельного элемента экономической привязки.

В свою очередь четвертый элемент экономической привязки - **потребление богатства** - подразумевает распоряжение богатством по усмотрению его собственника – инвестирование, расходование на текущую деятельность и проч.⁶⁰

Как отмечают авторы Доклада, приоритетное значение следует отдавать именно первому и четвертому элементам: фискальные права должны распределяться между государствами, в которых происходит создание богатства и его потребление. Задача второго и третьего элементов (владение и обладание правами на богатство, соответственно), по мнению авторов, носит вспомогательный характер и способствует распределению между государством создания богатства и государством его потребления приоритетного права на налогообложение.

Применительно к подоходному налогообложению местом создания богатства, как отмечают авторы Доклада, следует считать страну происхождения дохода, а местом потребления богатства – государство резидентства или домицилия налогоплательщика-получателя дохода. Следовательно, права на налогообложение доходов должны распределяться между государствами происхождения (источника) доходов и государствами налогового резидентства (домицилия) получателей этих доходов.

Для целей устранения двойного налогообложения вышеописанные принципы применяются следующим образом: если оба теста (места создания и места потребления богатства) выполняются в отношении лишь одного из государств, т.е. государство происхождения дохода и резидентства (домицилия) налогоплательщика совпадают, то такое государство имеет исключительное право на налогообложение рассматриваемого дохода. Если

⁶⁰ См.: Li J., Bao J., Li H. Value Creation: A Constant Principle in a Changing World of International Taxation // Canadian Tax Journal. 2019. Vol. 67. № 4. P. 1113.

доход создается и потребляется в разных государствах – то право на его налогообложение должно быть разделено между ними.

Резюмируя вышеизложенное, Финансовый комитет Лиги наций признавал за государствами происхождения (источника) доходов приоритетное право на налогообложение таких доходов – наравне со странами резидентства (домициля) налогоплательщиков-получателей доходов. При этом можно сделать вывод, что в качестве основания происхождения дохода авторы Доклада рассматривали именно человеческую деятельность, примеры которой были приведены выше при описании процесса создания богатства.

§2. Экономические основания фискальных прав государства в отношении доходов иностранных лиц

По справедливому утверждению профессора Л.А. Морозовой, вопрос соотношения экономики и права является дискуссионным, а в научной литературе на сегодняшний день сформировались по меньшей мере три подхода к данному вопросу, различающиеся с точки зрения того, какой из сфер (экономике или праву) отдается приоритет⁶¹. Между тем нельзя отрицать сам факт влияния экономики на право, развитие его отдельных отраслей и институтов. Более того, как отмечал В.В. Лазарев, можно говорить лишь об «относительной самостоятельности» государства и права от экономики – при которой право, «будучи predetermined экономическими условиями» и «следуя в принципе экономическим законам»⁶², тем не менее сохраняет свою логику развития.

Взгляды на детерминирующую функцию экономики по отношению к праву также разделяли профессора М.Н. Марченко⁶³ и С.С. Алексеев, по

⁶¹ См.: Морозова Л. А. Теория государства и права: Учебник / Л.А. Морозова. - 5-е изд., перераб. и доп. Москва: Норма: НИЦ ИНФРА-М, 2015. С. 205.

⁶² Общая теория права и государства : учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности "Юриспруденция" / [В.С. Афанасьев, А.П. Герасимов, В.И. Гойман и др.] ; под ред. В.В. Лазарева. - 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2003. С.95-96.

⁶³ См.: Теория государства и права: учебник / [Бережнов А. Г. и др.] ; под ред. М. Н. Марченко. М : Зерцало : Изд-во Моск. ун-та, 2004. С. 137.

мнению которого «государство и право – это социально-политические институты, вызванные к жизни экономикой, потребностями ее развития и регулирования»⁶⁴. Профессор Т.Я. Хабриева также отмечала, что именно смена этапов экономического развития общества является движущей силой изменения правового регулирования, а достижения экономических исследования служат стимулами для развития законодательства⁶⁵.

В своих более ранних работах С.С. Алексеев подчеркивал, что экономика одновременно и порождает саму необходимость использования «правовых форм общественного регулирования», и обуславливает существенные социальные черты права, а также содержание отдельных отраслей и правовых институтов⁶⁶.

Схожей точки зрения придерживался Ф.А. фон Хайек, экономист и политический философ, доктор права. В своей работе «Право, законодательство и свобода» он отмечал, что именно экономические отношения с их объективными характеристиками создают тот «всеобъемлющий порядок общества», средством поддержания которого служит право как общественный регулятор⁶⁷. Такое влияние экономических отношений на право, по мнению автора, влечет необходимость в правотворчестве учитывать принципы, сформулированные экономической теорией⁶⁸.

Применительно к налогообложению Ф.А. фон Хайек в той же работе отмечал, что оно являет собой эффективный способ справедливого перераспределения благ между членами общества, а взимание налогов должно

⁶⁴ Теория государства и права: Учеб. для студентов вузов, обучающихся по специальности "Юриспруденция" / [Алексеев С.С., Архипов С.И., Игнатенко Г.В. и др.; Отв. ред. В.Д. Перевалов]. - 3. изд., перераб. и доп. М.: НОРМА, 2004. С.84-85

⁶⁵ См.: Хабриева Т.Я. Экономико-правовой анализ: методологический подход // Журнал российского права. 2010. № 12. С. 5-6.

⁶⁶ См.: Проблемы теории права: Основные вопросы общей теории социалистического права. Курс лекций в 2-х томах. Т. 1 / Алексеев С.С.; Науч. ред.: Русинов Р.К.; Отв. за вып.: Семенов В.М. – Свердловск: Изд-во Свердл. юрид. ин-та, 1972. С.49-50.

⁶⁷ См.: Право, законодательство и свобода: современное понимание либеральных принципов справедливости и политики / Фридрих Август фон Хайек; [пер. с англ. Б. Пинскера, А. Кустарева]. Москва : ИРИСЭН, 2006. С.131-133.

⁶⁸ См.: Хайек Ф.А. Указ. соч. С.87

происходить с учетом тех выгод, которые извлекают облагаемые лица⁶⁹. Иными словами, при налогообложении должны учитываться экономические аспекты деятельности налогоплательщиков, наличие определенных экономических предпосылок (оснований) для их обложения.

В российском налоговом праве вышеописанная связь экономики и права находит свое отражение в принципе экономического основания налогов, установленном пунктом 3 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации. Данный принцип предполагает обусловленность налогообложения экономическими процессами, приводящими к появлению у налогоплательщика определенной экономической выгоды (блага, обладающего экономической ценностью), которая в дальнейшем может быть частично перераспределена в виде налога⁷⁰.

§2.1. Извлечение доходов от недвижимости в стране как основание фискальных прав государства

По нашему мнению, связь доходов иностранного лица с землей и иной недвижимостью, находящимися на территории другого государства, является наиболее явным основанием для налогообложения таких доходов этим государством.

Так, Финансовый комитет Лиги наций, описывая в Докладе 1923 г. принципы налогообложения земли и недвижимости и операций с ними, отмечал особый статус данных факторов производства. В частности, по мнению авторов, земля как ресурс является ценностью сама по себе, практически не зависящей от деятельности человека: «В подавляющем большинстве случаев от самой земли зависит богатство урожая. Самый способный человек практически беспомощен там, где почва скудна или погода засушлива»⁷¹.

⁶⁹ См.: Хайек Ф.А. Указ. соч. С.175, 234.

⁷⁰ См.: Зарипов В.М. Понятие экономического основания налога // Налоговед. 2014. № 5. С.35, 37.

⁷¹ Bruins G W. Указ. соч. URL: <http://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-1.xml;chunk.id=item-1;toc.depth=1;toc.id=item-1;database=:collection=:brand=default> (дата обращения: 30.01.2022).

Из этого авторы делают вывод, что получение доходов от земли и недвижимости обусловлено уникальными экономическими свойствами данных активов. По этой причине государства, на чьей территории располагаются соответствующие земельные участки и объекты недвижимости, обладают первостепенным правом на налогообложение доходов от операций с ними.

При этом, по нашему мнению, данный вывод Финансового комитета может быть применен не только к сельскому хозяйству, где экономический результат прямо зависит от качества земли и погодных условий, но и в отношении иных видов экономической деятельности, связанных с оборотом недвижимости. Как отмечал М.М. Бринчук, «различия в качественных характеристиках почв - физических, химических, физико-географических, хозяйственно-экономических, исторических и даже эстетических служат основой для установления видов и категорий земель»⁷². Речь здесь идёт не только о характеристиках именно почв как плодородного слоя, но и об экономически значимых характеристиках участков, которые в силу статьи 30 Градостроительного кодекса РФ влияют и на возможности их застройки⁷³.

Аналогичная точка зрения об особом экономическом статусе земли находит отражение в работах классиков экономической теории. В частности, А. Маршалл отмечал экономическую «самодостаточность» земли как фактора производства: «Появившись вследствие естественных процессов, земля не требует человеческого вмешательства и способна существовать и приносить плоды в силу своих природных свойств и под воздействием объективных природных явлений: дождя, солнца, ветра и проч. Использование известного участка поверхности земли – это изначальное условие для всего, что человек может делать»⁷⁴.

⁷² Бринчук М.М. Экологическое право: учебник // СПС КонсультантПлюс. 2008.

⁷³ См.: Градостроительный кодекс Российской Федерации от 29.12.2004 № 190-ФЗ (ред. от 30.12.2020) // Собрание законодательства РФ. 03.01.2005. №1. Ст. 16.

⁷⁴ Marshall A. Principles of Economics. London: Macmillan and Co., 1920. P. 147.

Также А. Маршалл обращал внимание, что ключевым свойством земли является ее ограниченность и «невоспроизводимость»: право на использование участка земли, в глобальном смысле, позволяет распоряжаться определенной частью поверхности земного шара⁷⁵. При этом площадь планеты является величиной постоянной и человек не в состоянии этого изменить. Безусловно, современные технологии позволяют осушать водоемы, тем самым увеличивая площадь суши, которая может иметь значительно больше способов применения. Однако подобные действия ведут лишь к изменениям качественных характеристик отдельных участков земли – без их количественного увеличения.

Особая роль земли как основополагающего фактора любой человеческой активности находит свое отражение и в нормативных актах. К примеру, в статье 9 Конституции Российской Федерации (далее – *Конституция РФ*) установлено, что земля используется и охраняется в Российской Федерации как «основа жизни и деятельности народов, проживающих на соответствующей территории»⁷⁶. Аналогичные положения закреплены в статье 1 Земельного кодекса Российской Федерации (далее – *ЗК РФ*), согласно которой земля признается «основой жизни и деятельности человека», «важнейшей составной частью природы» и «основой осуществления хозяйственной и иной деятельности на территории Российской Федерации»⁷⁷.

Не менее важной причиной, обосновывающей приоритетное право государства на налогообложение операций с его землей и неразрывно связанными с ней объектами, является пространственно-политическая функция земли: очерченные специальными (государственными) границами земельные участки служат территорией государства. По общему правилу,

⁷⁵ См.: Marshall A. Указ. соч. Р. 144.

⁷⁶ Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ. 04.08.2014. № 31. Ст. 4398.

⁷⁷ Земельный кодекс Российской Федерации от 25.10.2001 № 136-ФЗ (ред. от 26.10.2020) // Собрание законодательства РФ. 29.10.2001. № 44. Ст. 4147.

территория государства включает в себя сушу, акваторию и воздушное пространство над ними⁷⁸. Конституция РФ определяет территорию России как территорию ее субъектов, внутренние воды и территориальное море, воздушное пространство над ними.

Наличие собственной территории рассматривается в качестве конститутивного признака государства, позволяющего очертить границы распространения его суверенитета и организации населения. Особый статус территории как элемента государства признается на уровне международного права. Так, Декларация о принципах международного права, касающихся дружественных отношений и сотрудничества между государствами в соответствии с Уставом ООН (1970 г.) провозглашает сразу два принципа, свидетельствующих об особом значении территорий: принцип суверенного равенства государств, одним из элементов которого признается неприкосновенность территориальной целостности, и принцип воздержания от применения силы к территориальной целостности других государств⁷⁹.

Особый статус государственной территории закреплен отдельными государствами и на уровне национальных нормативных актов. В частности, Конституция РФ в статье 4 провозглашает распространение суверенитета Российской Федерации и верховенство федеральных законов на всей ее территории.

Выполнение участками земли в пределах государственных границ функции государственной территории обуславливает высокую степень контроля со стороны государства за хозяйственными операциями с этой землей. Как отмечал А. Маршалл, исторически государство играло роль главного землевладельца, а частные лица могли лишь получать отдельные участки земли в пользование. При этом, по мнению ученого, такие отношения представляли своего рода партнерства, где пользователь земли был «активным

⁷⁸ См.: Теория государства и права: учебник / под общ. ред. О.В. Мартышина. М.: Норма, 2009. С.100.

⁷⁹ Действующее международное право. Т.1. М.: Московский независимый институт международного права, 1996. С. 65-73.

партнером», который обрабатывал землю, получал урожай и делился им с «пассивным партнером», которым являлось государство⁸⁰.

На сегодняшний день во многих странах мира, в том числе и в России, разрешены и оборот земельных участков, и частная собственность на землю – что отражено в Конституции РФ (статья 36), а также в отраслевых нормативных актах (статья 15 ЗК РФ, статья 260 Гражданского кодекса РФ⁸¹). Тем не менее, такой оборот остается строго регламентированным: государство определяет виды разрешенного использования земельных участков, устанавливает обязательную регистрацию прав и сделок с землей⁸², ограничивает или вовсе запрещает оборот отдельных категорий земель. Кроме того, государство оставляет за собой право на принудительное изъятие у частных лиц принадлежащих им земельных участков – например, для государственных нужд или в случае их неиспользования по целевому назначению, а также использования с нарушением законодательства (статьи 279, 284, 285 Гражданского кодекса РФ).

Как уже отмечалось выше, финансовый комитет Лиги наций при работе над Докладом по вопросу устранения двойного налогообложения отдавал приоритетное право на налогообложение доходов от земли и недвижимости государствам, на территории которых данные объекты находились. Данный подход был использован и при подготовке первых версий Модельной конвенции Лиги наций об устранении двойного налогообложения 1928 г.⁸³

После роспуска Лиги наций в 1946 г. ее наработки в части подготовки модельных документов были заимствованы Организацией европейского экономического сотрудничества, а затем – Организацией экономического сотрудничества и развития, и легли в основу Модельной конвенции ОЭСР об

⁸⁰ См.: Marshall A. Указ. соч. Р. 637-638.

⁸¹ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 11.08.2020) // Собрание законодательства РФ. 05.12.1994. № 32. Ст. 3301.

⁸² Федеральный закон от 13.07.2015 № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости» (ред. от 30.12.2020) // Собрание законодательства РФ. 20.07.2015. № 29. Ст. 4344.

⁸³ См.: Jogarajan S. Указ. соч. Р.71, 134.

избежании двойного налогообложения 1963 г.⁸⁴, используемой (с учетом изменений) и в настоящее время⁸⁵. Так, статья 6 «Доходы от недвижимого имущества» Модельной конвенции ОЭСР (далее – *МК ОЭСР*) во многом повторяет положения статьи 2 Модельной конвенции Лиги наций 1928 г., в том числе в определении доходов, признаваемых полученными от недвижимого имущества (именно в Модельной конвенции Лиги наций доходы от сельского хозяйства были отнесены к доходам от недвижимости), а также в закреплении первостепенного права государства на налогообложение доходов от недвижимости, находящейся на его территории⁸⁶.

Аналогичный подход заложен в модельных налоговых конвенциях Организации Объединенных Наций (далее – *МК ООН*)⁸⁷ и США (далее – *МК США*)⁸⁸, а также в Типовом соглашении между Российской Федерацией и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения, утвержденное Постановлением Правительства от 24.02.2010 №84⁸⁹ (далее – *ТС РФ*). Соответствующие нормы данных конвенция (соглашений) также предусматривают приоритетное право государства, в котором находится объект недвижимости, облагать доходы от операций с ним - как в отношении реализации, так и использования (в том числе аренды) данных объектов.

Таким образом, на сегодняшний день в международном налогообложении достигнут консенсус по вопросу приоритетного права государства местонахождения объекта недвижимости на налогообложение доходов от реализации и использования такого объекта.

⁸⁴ См.: Bissel T., Reynolds B. Treaty primer. A Practical Guide to Understanding Income Tax Treaties. Bloomberg Tax, 2018. P.157-158.

⁸⁵ См.: Мачехин В.А. Комментарии ОЭСР к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения: правовой статус в РФ // Налоговед. 2011. № 9. С. 33.

⁸⁶ См.: Jogarajan S. Указ. соч. P.134.

⁸⁷ URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (дата обращения: 30.01.2022).

⁸⁸ URL: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf> (дата обращения: 30.01.2022).

⁸⁹ Постановление Правительства РФ от 24.02.2010 № 84 (ред. от 26.04.2014) «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства РФ. 08.03.2010. № 10. Ст. 1078.

§2.2. Человеческие факторы производства, создающие добавленную стоимость, как источник дохода

Как уже было отмечено выше, в документах Лиги наций, положенных в основу первого модельного соглашения об избежании двойного налогообложения, был продемонстрирован подход, согласно которому основанием для возникновения дохода является человеческая деятельность.

На сегодняшний день в экономической теории достигнут консенсус, в соответствии с которым люди, а также их деятельность, соответствуют двум факторам производства – предпринимательству (предпринимательской способности) и труду⁹⁰. Помимо перечисленных, к основным факторам производства также относят землю и капитал⁹¹. Однако такая классификация существовала не всегда и стала результатом длительной эволюции научных воззрений.

Так, справедливо отмечается, что выделение в научной теории тех или иных факторов производства совпадает с особенностями устройства экономической системы на конкретном историческом этапе, которое проходит общество⁹². В частности, сформировавшаяся к середине XVIII века физиократическая теория признавала главным фактором производства, обеспечивающим богатство государств, землю, а ключевым видом экономической деятельности – сельское хозяйство⁹³.

В конце XVIII-начале XIX веков с началом и развитие промышленно-технологической революции фокус внимания исследователей сместился на такие факторы производства, как труд и капитал, что нашло свое отражение в работах новых представителей классической экономической школы А. Смита

⁹⁰ См., например: McConnell C.R., Brue S.L., Flynn S.M. Economics: Principles, Problems, and Policies. Boston: McGraw-Hill Irwin, 2009. P.G-9.

⁹¹ См, например: McConnell, C.R., Brue, S.L., Flynn, S.M. Указ. соч. P.G-9; Чепурин М.Н., Киселева Е.А. Курс экономической теории. Учебник / М.Н. Чепурин, Е.А. Киселева. Киров: АСА, 1995. С.210.

⁹² См.: Еремян В.С. Эволюция концепций факторов производства в экономической теории и их роль в развитии института предпринимательства // Проблемы экономики и юридической практики. 2014. № 6. С.234.

⁹³ См.: Rist C. A history of economic doctrines from the time of the physiocrats to the present day. Boston: D.C. Heath, 1915. P.12-13.

и Д. Рикардо⁹⁴. В частности, в Главе 6 «Исследования о природе и причинах богатства народов» А. Смит отмечал, что именно земля (или природные ресурсы), труд и основной капитал и соответствующие им затраты определяют стоимость производимой продукции⁹⁵.

В начале XX века экономисты неоклассической школы отнесли к факторам производства также предпринимательство (предпринимательские способности), что нашло свое отражение в трудах Д.Б. Кларка⁹⁶, а также работах А. Маршалла и Ф. Найта, анализ которых будет изложен ниже.

Следует отметить, что современная экономическая наука, вслед за развитием общества, предлагает все новые варианты факторов производства - в том числе информацию⁹⁷, природные ресурсы (в качестве самостоятельного, отдельного от земли фактора)⁹⁸, энергию⁹⁹ - что находит как поддержку, так и критику среди других авторов¹⁰⁰. Однако для целей настоящего исследования мы будем исходить из четырех основных факторов производства – земли, труда, капитала и предпринимательства – как наиболее бесспорных с точки зрения экономической науки.

Факторы производства составляют основу экономической деятельности – то есть деятельности по производству экономических благ¹⁰¹. В результате такого производства экономические субъекты создают добавленную стоимость, которая отражает объём увеличения стоимости экономических

⁹⁴ См., например: Smith A. Указ. соч. P.49-50; Ricardo D. Principles of Political Economy and Taxation. Indianapolis: Liberty Fund, 2004. P.5.

⁹⁵ См.: Smith A. Указ. соч. P.52.

⁹⁶ См.: Clark J.B. Essentials of Economic Theory. NY: Macmillan Company, 1907. P.82-91.

⁹⁷ См., например, Berczi A. Information As A Factor Of Production // Business Economics. 1981. vol. 16. № 1. P. 14–20; Braunstein Y.M. Information as a factor of production: Substitutability and productivity // The Information Society. 1985. 3:3. P. 261-273.

⁹⁸ См., например: Ayres R.U., Warr B. The Economic Growth Engine: How Energy and Work Drive Material Prosperity. - Cheltenham: Edward Elgar, 2009. 448 pp.

⁹⁹ См., например: Stresing R., Lindenberger D., Kummel R. Cointegration of output, capital, labor, and energy // The European Physical Journal B - Condensed Matter and Complex Systems. 2008. Vol. 66. P. 279-287.

¹⁰⁰ См., например: Cleveland H. Information as a Resource // The Futurist. 1982. Vol. 16. December. P 34-39; Church A.H. Production Factors in Coast Accounting and Works Management. - Delhi: Facsimile Publisher, 2016. 187 pp.; Гребнев Л. Факторы и ресурсы: тождество, различие или противоположность? // Вопросы экономики. 2010. № 7. С. 135-150.; Папава В. О некоторых спорных вопросах теории факторов производства // Теоретическая и прикладная экономика. 2017. №3. С. 108-109.

¹⁰¹ См.: Чепурин М.Н., Киселева Е.А. Указ. соч. С.45-46.

благ в производственном процессе и позволяет определить реальный вклад экономического субъекта в производство¹⁰².

Создание добавленной стоимости признается основанием для получения экономическим субъектом прибыли, а его работниками – заработной платы¹⁰³. Так, по мнению А. Смита, «стоимость, которую работники прибавляют к материалам, используемым ими в производстве, формирует базу и для оплаты труда самих работников, и для прибыли их работодателя»¹⁰⁴. Ф. Найт отмечал, что прибыль – это вознаграждение конкретного предпринимателя за его способность производить и продавать блага, стоимость которых превышает совокупный размер затрат на использованные факторы производства¹⁰⁵.

При этом большинство ученых-экономистов сходятся во мнении, что в качестве ключевого фактора производства, приводящего к получению прибыли экономическим субъектом, следует рассматривать именно предпринимательство (предпринимательскую способность). В обоснование данной точки зрения существует несколько теорий, в частности:

1) «Организационная» теория, согласно которой прибыль предпринимателя – это плата за его организационные способности, позволившие объединить остальные факторы производства (в первую очередь – труд и капитал) и за счет умелого управления ими создать добавленную стоимость¹⁰⁶.

2) «Рисковая» теория, в соответствии которой уникальной чертой предпринимателя является способность и готовность брать на себя риски, связанные с ведением хозяйственной деятельности. В этой связи прибыль предпринимателя является ничем иным, как платой за принятые на себя риски. Основоположник данной теории Ф.Б. Хоули полагал, что только

¹⁰² См.: Косарев А. Е. Добавленная стоимость // Большая российская энциклопедия. Том 9. Москва, 2007. С. 149.

¹⁰³ См.: Рахматулина З.С. Эволюция категории «Добавленная стоимость» в экономической литературе // Вестник ЧелГУ. 2011. №31. С.37.

¹⁰⁴ Smith A. Указ. соч. P. 50.

¹⁰⁵ См.: Knight F.H. Risk, Uncertainty and Profit. Boston: Houghton Mifflin Company, 1921. P.197-198.

¹⁰⁶ См., например: Pierson N.G. Principles of Economics. - London: Macmillan&Co., 1902. 644 p.

предприниматель берет на себя всю ответственность и риски за производственный процесс – взамен приобретая все права на результаты этого производства¹⁰⁷. В этом смысле, по мнению ученого, «предпринимательство является основой всей экономической деятельности»¹⁰⁸.

Однако, на наш взгляд, наиболее верной является точка зрения А. Маршалла, носящая «центристский» характер и не выделяющая какое-то отдельное свойство предпринимательства в качестве основного. В частности А. Маршалл отмечал, что производительная сила предпринимателей проистекает из их специфической деятельности в производстве: «Они берут на себя управленческие риски, объединяют капитал и труд, необходимые для работы, организуют производство и контролируют все его стороны»¹⁰⁹. По мнению ученого, для выполнения всех перечисленных задач предприниматель должен иметь полное представление о том рынке, на котором он работает, уметь просчитывать последствия своих действий и «быть лидером и руководить другими»¹¹⁰.

Между тем, как уже отмечалось выше, создание добавленной стоимости и, как следствие, получение прибыли невозможно в отсутствие второго антропоного фактора производства – труда. Данные выводы содержатся в работах А. Смита, рассматривавшего прибыль как результат труда работников, которые в процессе производства «добавляют» стоимость к сырью¹¹¹. Схожая точка зрения отмечалась и в работах Д. Рикардо и К. Маркса, рассматривавших прибыль как непосредственный результат преобразующего труда¹¹².

В свою очередь Д.А. Гобсон отмечал, что предпринимательская деятельность осуществляется «финансистами, корпоративными директорами, наемными работниками, акционерами и изобретателями», поскольку

¹⁰⁷ См.: Hawley B.F. Enterprise and the Productive Process. New York: Knickerbocker Press, 1907. P. 62

¹⁰⁸ Hawley B.F. Указ. соч. P. 94.

¹⁰⁹ Marshall A. Указ. соч. P. 293.

¹¹⁰ Marshall A. Указ. соч. P. 297.

¹¹¹ См.: Smith A. Указ. соч. P. 50.

¹¹² См.: Obrinsky M., Weintraub S. Profit Theory and Capitalism. University of Pennsylvania Press, 1983. P. 29, 32.

принимаемые ими управленческие решения, изобретаемые технологии и выполняемая работа «преобразуют землю и капитал», позволяя за счет этого извлекать прибыль¹¹³.

Безусловно, предпринимательство как фактор производства играет особую роль в экономической деятельности, которая заключается в способности принимать стратегические решения, брать на себя соответствующие риски, а также организовывать деятельность других людей. Однако все перечисленные функции предпринимательства не могут быть реализованы в отсутствие фактических исполнителей, то есть труда. Именно посредством труда осуществляется прикладная реализация принятых управленческих решений: работники, действуя в рамках определенной предпринимателем стратегии, используя капитал или землю, непосредственно производят товары (работы, услуги), имеющие добавленную стоимость – что в конечном итоге и дает основание для получения предпринимателем прибыли.

Более того, по нашему мнению, в отсутствие такого фактора, как труд, производственная экономическая деятельность, создающая добавленную стоимость, в принципе невозможна. Так, абсолютно допустима ситуация, при которой предприниматель не использует в своей деятельности капитал, а тем более землю, например, при оказании консультационных услуг. Однако такая деятельность невозможна в отсутствие труда, который в настоящем примере выражается в непосредственной подготовке консультаций. Даже если такие услуги оказываются самим предпринимателем в частном порядке, он совмещает в себе оба фактора производства: предпринимательство (поиск и взаимодействие с клиентами, определение стратегии развития, ценовой политики и т.д.) и труд (непосредственно консультирование), необходимый для реализации принятых управленческих решений и стратегий развития.

¹¹³ Hobson J. A. The Industrial System: An Inquiry Into Earned And Unearned Income. London: Longmans, Green & Co., 1910. P.128.

Таким образом, по нашему мнению, источником прибыли как результата экономической деятельности следует считать **совокупность таких факторов производства, как предпринимательство (предпринимательская способность)**, которое реализуется через общую организацию хозяйственной деятельности, принятие соответствующих управленческих решений, взятие рисков – **и труд**, главным предназначением которого является претворение в жизнь принятых предпринимателем решений и фактическое создание экономических благ, имеющих добавленную стоимость. В целях настоящего исследования такая совокупность в дальнейшем именуется **«человеческие факторы производства»**.

Как уже было отмечено выше, человеческие факторы производства являются необходимым условием ведения экономической деятельности и получения прибыли – однако не всегда достаточным, в отсутствие других факторов производства. Многие виды экономической деятельности требуют одновременного использования как различных видов капитала (денежных средств, сырья, оборудования), так и земли. Однако, как отмечал А. Маршалл, данные ресурсы по своей природе ограничены, что приводит к разделению всех предпринимателей на две категории: использующих свой собственный капитал и землю (или не использующих вовсе) – и тех, кто имеет «лишь деловые навыки» и вынуждены заимствовать необходимые активы у их собственников, взамен отдавая часть прибыли¹¹⁴. Следствием этого, как отмечал Л. Вальрас, является появление «рынка факторов производства», где предприниматели приобретают или заимствуют ресурсы, необходимые им для целей производства товаров (работ, услуг), затем реализуемых на рынке потребительских товаров¹¹⁵.

В результате складывается ситуация, когда одна группа экономических субъектов – собственники капитала и земли – предоставляет другой группе экономических субъектов – пользователям капитала и земли –

¹¹⁴ См.: Marshall A. Указ. соч. P. 605.

¹¹⁵ См.: Walras L. Elements of Pure Economics, Or, the Theory of Social Wealth. London: Allen and Unwin, 1954. P.40; Obrinsky M., Weintraub S. Указ. соч. P.41.

соответствующие активы, взамен получая определенный доход. При этом в рассматриваемой ситуации собственники данных активов (арендодатели, займодавцы и проч.) не задействуют свои собственные человеческие факторы производства в процессе создания добавленной стоимости – их роль ограничивается лишь предоставлением соответствующего актива. Получение такими субъектами дохода обусловлено исключительно ценностью их активов (капитала и земли), а также спросом на эти активы со стороны лиц, которые планируют использовать их в своей экономической деятельности. Напротив, получатели активов (заемщики, арендаторы, лицензиаты и проч.), используя полученные активы в совокупности с собственными человеческими факторами производства, создают товары (работы, услуги), имеющие добавленную стоимость, за счет которой и извлекается прибыль.

Описывая характер экономических отношений между собственниками и пользователями активов на примере долговых обязательств, А. Смит отмечал, что доход кредитора является «производным», поскольку «проценты по займам – это компенсация, выплачиваемая должником кредитору за прибыль, которую он имеет возможность получить с помощью занятых денег. Прибыль, получаемая должником в результате использования заемных средств, делится на две части: одна принадлежит самому заемщику, взявшему на себя предпринимательские риски и разумно использовавшему полученный капитал, другая - кредитору, который дал заемщику возможность извлечь прибыль, используя заемные средства в своей деятельности»¹¹⁶.

Таким образом, доходы, получаемые собственниками капитала от лиц, использующих эти активы в своей экономической деятельности, в процессе которой создается добавленная стоимость и извлекается прибыль, являются **производными** от этой прибыли. В таком случае источник этих производных доходов аналогичен источнику прибыли, по отношению к которой эти доходы считаются производными.

¹¹⁶ Smith A. Указ. соч. Р. 54.

В вышеприведенном примере источником возникновения дохода в виде процентов, получаемых кредитором, будут являться человеческие факторы производства заемщика, посредством которых он смог использовать заемный капитал в целях создания экономических благ, имеющих добавленную стоимость и позволивших заемщику получить прибыль. Схематически процесс возникновения производных доходов может быть представлен в следующем виде (на примере заемных отношений):

Человеческие факторы производства заемщика, вовлеченные в использование полученного капитала и создающие добавленную стоимость



Прибыль (фактическая или планируемая), получаемая заемщиком в результате производства экономических благ



Доход займодавца, чей капитал был использован в процессе производства экономических благ, имеющих добавленную стоимость

Признание человеческих факторов производства в качестве источника возникновения «производных» доходов – то есть доходов от предоставления капитала – позволяет определить и территорию происхождения таких доходов. Таковой, по нашему мнению, следует считать **территорию государства, в котором получатель капитала посредством своих человеческих факторов производства использует этот капитал** в процессе производства экономических благ, имеющих добавленную стоимость.

В контексте налогообложения использование данного подхода позволяет разделить налогооблагаемые доходы на «активные» и «пассивные» (аналогичные «производным» доходам в значении, используемом А. Смитом)¹¹⁷. Активными следует считать доходы, получаемые

¹¹⁷ См., например: Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 07.09.2018 по делу № 309-КГ18-6366, А50-16961/2017 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Хаванова И.А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного

налогоплательщиком за счет использования собственных человеческих факторов производства в процессе создания добавленной стоимости, например, производства товаров, продаваемых находящемуся в другой стране покупателю. В случае, если в процессе создания добавленной стоимости задействованы человеческие факторы производства лица, выплачивающего доход, или иных лиц, а участие самого налогоплательщика ограничивается лишь предоставлением капитала (либо вовсе отсутствует), то получаемый им доход является пассивным.

Соответственно, при определении страны источника налогооблагаемого дохода следует оценивать степень задействования человеческих факторов производства каждой из сторон хозяйственной операции в процессе создания добавленной стоимости, приведшей к возникновению дохода. Если более существенный вклад вносится человеческими факторами производства получателя дохода (активный доход), то страна источника дохода определяется по месту использования его человеческих факторов производства. Если же более существенен вклад человеческих факторов производства плательщика дохода или иных лиц, а участие получателя дохода незначительно (пассивный доход), то источник дохода определяется по месту использования человеческих факторов производства плательщика дохода (иных лиц).

§2.3. Экономическое присутствие в стране как источник дохода

Критерии связи источника дохода с землей или с человеческими факторами производства, используемыми на территории страны, не требуют для взимания налога у источника, чтобы налогоплательщик – получатель дохода имел любую степень присутствия в стране. Однако взимание налога у источника возможно и в ситуациях, когда налогоплательщик – получатель дохода хотя и не является налоговым резидентом страны или, являясь

организацией, не имеет в стране постоянного представительства, но имеет значимую степень экономического присутствия в стране, позволяющую извлекать доход. Таковы доходы от международных перевозок, когда налогоплательщик использует транспортные средства для извлечения дохода в части, в которой маршрут перевозки проходит на территории страны, а также доходы физических лиц от работы по найму, выполнения работ или оказания услуг в стране.

Взимание налога при таких «смягчённых» формах экономического присутствия выступает исключением из общего правила, в силу которого для обложения налогом требуется существенное экономическое присутствие лица в стране, такое, как резидентство или постоянное представительство. Это исключение действует для отдельных видов доходов, в отношении которых может быть установлено экономическое присутствие их получателя в стране при их извлечении, в отличие от критериев резидентства и постоянного представительства, которые «притягивают» доходы лица независимо от вида.

Характер перевозок как вида деятельности хотя и не исключает привязку налоговой обязанности по критерию резидентства перевозчика, но при таком подходе возможен отрыв налогообложения от экономической реальности. Доходы перевозчика реально извлекаются там, где совершаются перевозки, а не там, где находится головной офис компании-перевозчика.

Для доходов физических лиц исключения могут быть связаны с жёстким, строго формальным подходом к налоговому резидентству, который не позволяет обложить налогом доходы, имеющие реальную экономическую связь со страной по месту извлечения.

§3. Юридическая конструкция источника доходов иностранных лиц в целях налогообложения

Как уже было продемонстрировано выше, государства вправе осуществлять свою налоговую юрисдикцию в отношении лиц, не обладающих персональной привязкой – в частности, в случае получения иностранными

налогоплательщиками доходов от источников в данных государствах. Возможность налогообложения таких доходов предусматривается как нормами международного права, так и национальным законодательством.

Однако анализ международной практики подоходного налогообложения демонстрирует отсутствие единообразия в определении понятия источника дохода на уровне национальных законодательств. Так, К. Фогель, анализируя существующие подходы, отмечал, что «единственным признаком, однозначно характеризующим налогообложение по признаку источника возникновения дохода, является его диаметрально противоположность налогообложению по признаку резидентства или национальности»¹¹⁸. А.А. Шахмаметьев также подчеркивал, что «НК РФ не содержит правил, критериев либо методики классификации доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации и за ее пределами»¹¹⁹.

Нормы, определяющие, какие доходы относятся к национальным источникам, в науке налогового права именуется «правила источника» (*source rules*). Правила источника могут быть как прямо закрепленными в налоговом законодательстве страны (например, США, Франция), так и сформулированными на уровне правоприменительной практики (например, в Хорватии)¹²⁰.

В Российской Федерации отсутствует формально определенное нормативное правило источника. Налоговый кодекс Российской Федерации¹²¹ (далее – *НК РФ*) в статьях 208 и 309 устанавливает лишь перечень доходов, признаваемых полученными от источников в РФ для целей налога на доходы физических лиц (далее – *НДФЛ*) и налога на прибыль организаций (далее – *налог на прибыль*) соответственно. Кроме того, данные нормы содержат указание на виды доходов, которые не считаются полученными от российских

¹¹⁸ Vogel K. Worldwide vs. Source Taxation of Income: A Review and Re-Evaluation of Arguments, in Influence of Tax Differentials on International Competitiveness: Proceedings of the Munich Symposium on International Taxation. Kluwer Law and Taxation Publishers, 1990. P.127-128.

¹¹⁹ Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право. М.: Международные отношения, 2014. С.379.

¹²⁰ См.: Gadžo S. Nexus Requirements for Taxation of Non-Residents' Business Income. IBFD, 2018. P. 83.

¹²¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 23.11.2020) // Собрание законодательства РФ. 07.08.2000. № 32. Ст. 3340.

источников. В то же время анализ положений данных статей и сложившейся практики их применения может позволить выявить правила источника, действующие применительно к каждому из перечисленных видов налогов.

Так, анализ норм по налогу на прибыль демонстрирует, что в пункте 1 статьи 309 НК РФ сформулирован общий признак доходов, признаваемых полученными от российских источников: «доходы, полученные иностранной организацией, которые не связаны с ее предпринимательской деятельностью в Российской Федерации». В то же время законодатель предусмотрел открытый список таких доходов, указав в подпункте 10 пункта 1 статьи 309 НК РФ, что положения данной статьи распространяются и на «иные аналогичные доходы» - однако не разъяснив, по какому критерию (признаку) такие доходы признаются «аналогичными».

По нашему мнению, вопрос об определении действующих критериев признания доходов иностранных организаций полученными от источников в РФ следует рассматривать именно через анализ подпункта 10 пункта 1 статьи 309 НК РФ. Формулировка «иные аналогичные доходы» предусматривает выделение определенных видовых признаков и свойств, характерных именно для доходов от источников в РФ, аналогичность которым (признакам) как раз и должна быть установлена в целях применения вышеназванной нормы. Анализируя правоприменительную практику, а также разъяснения Министерства финансов Российской Федерации (далее – *Минфин России*), можно констатировать, что на сегодняшний день сложились два официальных подхода к решению данного вопроса¹²²:

1) Аналогичными признаются доходы, не связанные с обычной предпринимательской деятельностью иностранной организации¹²³;

¹²² См.: Анищенко Д.Е. Дело компании «Галополимер Кирово-Чепецк»: шаг вперед в вопросе налогообложения иностранных организаций? // *Налоговед.* 2018. № 11. С. 32.

¹²³ См., например: Постановление Президиума ВАС РФ от 08.07.2008 № 3770/08 по делу № А57-13122/06-10-28 // *"Вестник ВАС РФ"*. 2008. № 10; Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 07.09.2018 № 309-КГ18-6366 по делу № А50-16961/2017 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27.01.2015 № Ф05-16248/2014 по делу № А40-62115/14 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 28.06.2013 по делу № А53-13488/2012 // Документ

2) Аналогичными признаются любые доходы, получаемые иностранной организацией не через постоянное представительство, за исключением прямо упомянутых в пункте 2 статьи 309 НК РФ как не относящихся к доходам от источников в Российской Федерации¹²⁴.

Однако данные концепции, по нашему мнению, не отвечают основополагающим принципам налогового права в связи со следующим.

Концепция №1: Аналогичными признаются доходы, не связанные с обычной предпринимательской деятельностью иностранной организации.

При толковании пункта 1 статьи 309 НК РФ арбитражные суды нередко обращаются к Постановлению Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ (далее – *ВАС РФ*) от 08.07.2008 № 3770/08, где суд указал: «С учетом того, что выплаты за оказанные компанией «RIPE NCC» обществу услуги не относятся к доходам, предусмотренным пунктом 1 статьи 309 Кодекса, так как являются обычной предпринимательской деятельностью этой иностранной компании, у общества, приобретающего данные услуги, обязанность по удержанию и перечислению с них налога на прибыль отсутствовала».

Данный подход представляется небесспорным. Так, ни в налоговом, ни в гражданском законодательстве не установлено определение «обычной предпринимательской деятельности». По этой причине следует обратиться к правоприменительной практике. Согласно подходу, сформированному Президиумом ВАС РФ в Постановлении от 09.02.2010 № 10864/09, «обычной предпринимательской деятельностью» организации следует считать

опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Постановление ФАС Дальневосточного округа от 14.11.2013 № Ф03-5168/2013 по делу № А73-31/2012 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Письмо Минфина России от 13.10.2020 № 03-08-13/89405 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Письмо Минфина России от 17.07.2015 № 03-08-05/41253 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс и проч.

¹²⁴ См., например: Письмо Минфина России от 20.10.2020 № 03-08-05/91400 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Письмо Минфина России от 07.09.2020 № 03-08-05/78419 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Письмо Минфина России от 05.06.2019 № 03-08-05/40874 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Письмо Минфина России от 30.04.2019 № 03-08-05/32197 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс и проч.

«основную деятельность, направленную на систематическое получение прибыли, к которой не могут быть отнесены сделки, носящие разовый характер и не соответствующие основным видам деятельности налогоплательщика, указанным в уставе»¹²⁵.

Однако использование данной дефиниции для целей пункта 1 статьи 309 НК РФ ведет к логическим противоречиям между отдельными положениями налогового законодательства. Так, к примеру, следует освобождать от налогообложения у источника в РФ доходы в виде процентов по кредитам, получаемые иностранными банками (подпункт 3 пункта 1 статьи 309 НК РФ), поскольку в силу статьи 1 Федерального закона «О банках и банковской деятельности»¹²⁶ предоставление кредитов является обычной предпринимательской деятельностью для банков.

В связи с изложенным, данная концепция, признающая полученными от российских источников любые доходы, не связанные с обычной предпринимательской деятельностью иностранных организаций, прямо противоречит действующим положениям статьи 309 НК РФ и не может использоваться для официального определения доходов иностранных организаций от российских источников¹²⁷.

Концепция №2: Аналогичными признаются любые доходы, получаемые иностранной организацией не через постоянное представительство, за исключением прямо упомянутых в пункте 2 статьи 309 НК РФ.

Данный подход получил наибольшее распространение в разъяснениях Минфина России. Так, в Письме от 11.11.2014 № 03-08-05/56931¹²⁸

¹²⁵ Постановление Президиума ВАС РФ от 09.02.2010 № 10864/09 по делу № А78-5025/2008 // Вестник ВАС РФ. 2010. № 5. См. также: Постановления ФАС ВСО от 11.06.2014 по делу № А10-2446/2013 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; ФАС УО от 19.07.2013 по делу № А76-17820/2012 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Постановление АС УО от 19.11.2014 по делу № А34-819/2014 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

¹²⁶ Федеральный закон «О банках и банковской деятельности» от 02.12.1990 № 395-1 // Собрание законодательства РФ. 05.02.1996. № 6. Ст. 492.

¹²⁷ См.: Анищенко Д.Е. Доходы от источников в РФ: в чем логика статьи 309 НК РФ? // Налоговед. 2018. № 3. С. 35.

¹²⁸ См.: Письмо Минфина России от 11.11.2014 № 03-08-05/56931 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

министерство указало: «Аналогичный характер дохода, по нашему мнению, заключается в том, что такой доход относится к доходам от источников в Российской Федерации и не связан с деятельностью иностранной организации через постоянное представительство, за исключением доходов, указанных в пункте 2 статьи 309 Кодекса, как не относящихся к доходам от источников в Российской Федерации»¹²⁹. Такими «аналогичными» доходами Минфин России предлагает считать, к примеру, доходы от операций с финансовыми инструментами срочных сделок¹³⁰, доходы, выплачиваемые по договорам страхования (кроме премий по перестрахованию и тантьем)¹³¹, премии за выполнение согласованных условий договора по объемам закупок товара¹³².

Данная позиция в большей степени соответствует буквальному толкованию положений статьи 309 НК РФ, нежели предыдущая концепция, однако она противоречит основополагающим принципам налогового права. Так, согласно принципу правовой определенности (пункт 6 статьи 3 НК РФ) акты налогового законодательства должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить. Пунктом 7 той же статьи установлено толкование всех неустраиваемых неясностей налогового законодательства в пользу налогоплательщиков. В совокупности данные принципы не позволяют применять настоящую концепцию к налоговым правоотношениям по следующим причинам.

Формулировка и структура абзаца первого пункта 1 статьи 309 НК РФ говорит о том, что законодатель стремится обложить налогом конкретные виды доходов, перечисленные в подпунктах пункта 1 статьи 309 НК РФ, то

¹²⁹ См.: Анищенко Д.Е. Доходы от источников в РФ: в чем логика статьи 309 НК РФ // Налоговед. 2018. № 3. С. 34.

¹³⁰ См.: Письмо Минфина России от 25.06.2021 № 03-08-05/50282 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо Минфина России от 11.09.2020 № 03-08-05/80065 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

¹³¹ См.: Письмо Минфина России от 25.06.2010 № 03-03-06/1/431 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

¹³² См.: Письмо Минфина России от 17.10.2012 № 03-03-06/1/555 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

есть государство выражает интерес в налогообложении именно этих доходов как определенной совокупности экономических и правовых отношений. В таком случае подход Минфина России, относящего к доходам от источников в РФ любые доходы, «не связанные с продажей товаров, работ, услуг», нарушает принципы, установленные пунктами 6 и 7 статьи 3 НК РФ. Признание доходами от российских источников любых доходов, прямо не перечисленных в пункте 2 статьи 309 НК РФ, не следует из содержания статьи 309 НК РФ, а, следовательно, является толкованием неясностей налогового законодательства против налогоплательщиков¹³³.

Попытки сформулировать критерии доходов иностранных организаций от источников в РФ предпринимал и Верховный Суд Российской Федерации (далее – *Верховный Суд РФ*). В Определении от 12.07.2018 по делу № А50-16961/2017 суд указал, что доход, признаваемый полученным иностранной организацией от источников в РФ не через постоянное представительство, должен отвечать следующим критериям:

- быть связанным с территорией РФ (*«территория Российской Федерации должна выступать местом возникновения экономической выгоды (дохода)»*);
- иметь пассивный характер (*«возможность отнесения произведенных выплат к категории пассивного дохода»*)¹³⁴.

Но хотя перечисленные Верховным Судом РФ критерии и дают определенные ориентиры для определения признаков доходов, полученных от источников в РФ, однако эти критерии также не устраняют вышеописанную правовую неопределенность – в частности, по причине отсутствия легальной дефиниции пассивных доходов, а также наличия в пункте 1 статьи 309 НК РФ очевидно активных доходов от международных перевозок.

¹³³ См.: Анищенко Д.Е. Доходы от источников в РФ: в чем логика статьи 309 НК РФ? // Налоговед. 2018. № 3. С. 35-36.

¹³⁴ Определение Верховного Суда РФ от 12.07.2018 № 309-КГ18-6366 по делу № А50-16961/2017 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

Несколько иной подход избран законодателем для целей обложения НДФЛ. Так, в пункте 1 статьи 208 НК РФ для формирования открытого перечня доходов, признаваемых полученными от источников в РФ, используется формулировка «иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в Российской Федерации» (подпункт 10). Анализ разъяснений финансовых ведомств показывает, что к такого рода «иным» доходам относятся, например, вознаграждения за участие в спортивных турнирах в РФ¹³⁵ или доходы от реализации доменных имен физическими лицами, находящимися на территории РФ¹³⁶.

Схожее определение объекта налогообложения содержится в положениях НК РФ, регулирующих деятельность постоянных представительств иностранных организаций. Так, пункт 2 статьи 247 и пункт 1 статьи 307 НК РФ в качестве налогооблагаемой прибыли постоянных представительств признают доходы, полученные от осуществления деятельности на территории РФ, уменьшенные на величину расходов этого представительства. Помимо этого, в объект налогообложения постоянных представительств также входят доходы от владения, пользования и распоряжения имуществом, находящимся на территории РФ, и доходы, перечисленные в пункте 1 статьи 309 НК РФ – при условии, что они относятся к этому постоянному представительству, а не к самой иностранной организации.

Отдельные подпункты пункта 1 статьи 208 НК РФ также относят к налогооблагаемым доходам физических лиц – нерезидентов и так называемые пассивные доходы (проценты, дивиденды, роялти и прочие доходы от использования капитала). Однако данные нормы не содержат ограничений относительно места получения пассивных доходов: они подлежат

¹³⁵ См.: Письмо Минфина России от 25.02.2011 № 03-04-06/4-38 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

¹³⁶ См.: Письмо ФНС России от 15.02.2012 № ЕД-3-3/465@ // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

налогообложению в РФ вне зависимости от страны нахождения и деятельности налогоплательщика.

По этой причине, на наш взгляд, справедливым будет отметить, что конструкция пункта 1 статьи 208 НК РФ представляет собой совмещение двух отдельных механизмов налогообложения, существующих в регулировании налога на прибыль организаций: налогообложение деятельности, осуществляемой через постоянное представительство в РФ, и налогообложение пассивных доходов, получаемых от российских лиц.

Кроме того, системный анализ вышеописанных норм позволяет сформулировать критерий активных доходов: таковыми следует считать доходы, полученные в результате деятельности самого налогоплательщика.

Однако действующие конструкции пункта 1 статьи 208 НК РФ и пункта 1 статьи 307 НК РФ не устанавливает каких-либо критериев, на основании которых пассивные доходы иностранных физических лиц могут быть отнесены к российским источникам: так, пункт 1 статьи 208 НК РФ лишь перечисляет отдельные виды пассивных доходов среди прочих, признаваемых полученными от российских источников, а пункт 1 статьи 307 НК РФ отсылает перечню доходов, перечисленных в статье 309 НК РФ.

В связи с этим мы полагаем, что для целей НДФЛ формулировка подпункта 10 пункта 1 статьи 208 НК РФ, используемого законодателем для создания открытого списка доходов от российских источников, не может быть применена в качестве универсального правила источника. Вышеописанный анализ данной нормы демонстрирует, что не все доходы, перечисленные в пункте 1 статьи 208 НК РФ, могут считаться полученными от деятельности налогоплательщика в Российской Федерации, к примеру, дивиденды и проценты от российских организаций.

В вопросе определения правил источника интересен опыт решения данной задачи в законодательстве и правоприменительной практике иностранных государств, в частности, в США. Подходящее налогообложение иностранных налогоплательщиков (физических лиц и

организаций) регулируется подразделом N раздела 26 Кодекса внутренних доходов США (*U.S. Internal Revenue Code*, далее – *КВД США*).

Согласно §§ 871, 872, 881, 882 КВД США, налогообложению в США в отношении иностранных лиц подлежат две категории доходов: (1) доходы, связанные с ведением предпринимательской деятельности (*trade or business*) на территории США, и (2) доходы, не связанные с ведением предпринимательской деятельности в США, но получаемые от национальных источников и облагаемые через механизм налоговых агентов (§§ 1441, 1442, 1473 КВД США).

Согласно §861 КВД США¹³⁷, к доходам иностранных лиц, получаемым от источников в США вне связи с предпринимательской деятельностью на территории государства, относятся:

- 1) Проценты по долговым обязательствам (в том числе по депозитам, облигациям и векселям), выплачиваемые американскими физическими лицами и организациями;
- 2) Дивиденды, выплачиваемые американскими организациями, а в отдельных предусмотренных законом случаях – и иностранными организациями, если их предпринимательская деятельность связана с территорией США;
- 3) Вознаграждение иностранным гражданам за труд или за оказание личных услуг на территории США (за исключением ряда предусмотренных законом случаев);
- 4) Доходы от аренды имущества, находящегося на территории США, а также от любых прав на имущество, используемое на территории США;
- 5) Роялти, уплачиваемые в отношении нематериальных активов (в том числе патентов, авторских прав, ноу-хау, товарных знаков, торговых марок, франшиз), находящихся в США или используемых на территории США;

¹³⁷ URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/861> (дата обращения: 30.01.2022).

- б) Доходы от отчуждения недвижимого имущества, находящегося на территории США. К данной категории также приравниваются доходы от продажи акций/долей организации, не менее половины активов которой состоят из прав на недвижимое имущество, находящееся на территории США (§897 КВД США);
- 7) Доходы от продажи на территории США движимого имущества, приобретенного за пределами США;
- 8) Страховые суммы, полученные по договорам страхования: имущества, находящегося в США; ответственности, наступающей в результате деятельности на территории США; жизни и здоровья граждан США;
- 9) Любые социальные пособия и пенсии, выплачиваемые на основании законодательства США;
- 10) Плата за предоставление обеспечения обязательств (поручительство, залог) – если должником выступает резидент США либо иностранное лицо, обеспечиваемое обязательство которого связано с ведением предпринимательской деятельности на территории США.

Также специальной нормой (§863 КВД США) к доходам от источников в США относятся и доходы от перевозок, пункты отправления и прибытия которых находятся на территории США. В случае, если американская территория является лишь местом отправления или местом прибытия, то доход иностранного налогоплательщика от такой международной перевозки признается полученным от источников в США на 50%¹³⁸.

Следует отметить, что КВД США предусматривает открытый перечень доходов иностранных лиц, относящихся к источникам в США и подлежащих налогообложению у источника выплаты. Для этого в §871 и §881 используется формулировка «иные фиксированные или определяемые ежегодно или периодически выгоды и доходы»¹³⁹.

¹³⁸ URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/863> (дата обращения: 30.01.2022).

¹³⁹ URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/871> (дата обращения: 30.01.2022), URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/881> (дата обращения: 30.01.2022).

По нашему мнению, перечень доходов иностранных налогоплательщиков, облагаемых у источника выплаты в США, во многом схож с положениями нормы статьи 208 НК РФ, поскольку включает в себя преимущественно виды доходов, признаваемых пассивными, а также доходы, получаемые иностранными лицами от осуществления деятельности на территории США (§861 КВД США содержит правила источника в отношении доходов и иностранных организаций, и физических лиц-нерезидентов).

В то же время механизм создания открытого перечня таких доходов («иные фиксированные или определяемые ежегодно или периодически выгоды и доходы») более близок к положениям статьи 309 НК РФ. Так, анализируя вышеописанные нормы КВД США, А.Б. Стивенсон также отмечал, что в основном у источника выплаты облагаются доходы, не связанные с ведением предпринимательской деятельности в США¹⁴⁰, а Э.Л. Ларкинс характеризовал такие доходы как «инвестиционные»¹⁴¹.

По нашему мнению, подобные признаки во многом характерны для пассивных доходов (от предоставления капитала): фиксированные проценты по займам и фиксированные лицензионные платежи, арендная плата. Формулировка «определяемые ежегодно или периодически» также применима к дивидендам, решение о выплате которых принимается по результатам года или промежуточных периодов (квартал, полугодие).

Таким образом, современное российское налоговое законодательство не дает легального универсального определения доходов от источников в РФ – ни общего для всех подоходных налогов, ни специальных, в разрезе НДФЛ и налога на прибыль. НК РФ не содержит и норм, описывающих экономические характеристики таких доходов – как, к примеру, в налоговом законодательстве США («фиксированные или определяемые ежегодно или периодически»).

¹⁴⁰ См.: Stevenson A.B. Is the Connection Effective? Through the Maze of Section 864 // *Northwestern Journal of International Law & Business*. 1983. vol.5, issue 2. P.219.

¹⁴¹ Larkins E.R. U.S. Income Taxation of Foreign Parties: A Primer // *Syracuse Journal of International Law and Commerce*. 1998. vol. 26. №1, art.3. P.12.

При этом нормы, обеспечивающие открытость списков доходов от источников в РФ (подпункт 10 пункта 1 статьи 208 НК РФ и подпункт 10 пункта 1 статьи 309 НК РФ), не могут быть взяты за основу для определения критериев доходов от источников в РФ, в силу прямых противоречий с иными положениями налогового законодательства. Практика применения и акты толкования данных норм также не могут быть использованы для устранения правовой неопределенности, поскольку предлагаемые в них критерии доходов от источников в РФ либо противоречат буквальному содержанию этих норм, либо ведут к толкованию неясностей актов налогового законодательства против налогоплательщиков, что нарушает требования пункта 7 статьи 3 НК РФ.

В то же время системный анализ статей 208, 247, 306, 307 и 309 НК РФ позволяет сформулировать критерий доходов от активной деятельности как доходов, полученных в результате деятельности самого налогоплательщика. В том случае, если эта деятельность осуществляется на территории РФ, соответствующие доходы считаются полученными от российских источников. Данный вывод прямо следует из подпункта 10 пункта 1 статьи 208 НК РФ и косвенно – из пункта 1 статьи 307 НК РФ, который признает доходы постоянных представительств от деятельности на территории РФ частным случаем доходов от российских источников, наравне с доходами, перечисленными в пункте 1 статьи 309 НК РФ,

Это подтверждает сделанный нами ранее при анализе экономических подходов вывод о том, что страной источника налогооблагаемого дохода является государство, на чьей территории человеческие факторы производства используются в деятельности, приводящей к созданию добавленной стоимости, за счет которой извлекается такой доход. Однако поскольку критерий использования человеческих факторов производства требует не только правовой, но и экономической оценки, практическим применением изложенных выводов может стать их использование законодателем в целях оценки экономического основания для установления законом налогов на те

или иные виды доходов иностранных лиц от российских источников. При этом не предполагается закрепление этого критерия в Налоговом кодексе РФ, в том числе при определении понятия «иные аналогичные доходы».

В то же время такой критерий может применяться в целях толкования положений законодательства, регулирующих налогообложение доходов иностранных лиц от российских источников, в частности, для раскрытия содержания подпункта 10 пункта 1 статьи 309 НК РФ, закрепляющего обложение у источника в РФ «иных аналогичных доходов» иностранных организаций.

В отношении доходов от недвижимости, расположенной в стране, следует отдельно отметить, что для определения фискальных прав государства не имеет значения, в какой стране используются человеческие факторы производства, наиболее существенные для извлечения дохода. Например, решающую роль в извлечении дохода от продажи здания может в конкретной ситуации играть архитектурный проект, составленный иностранным автором, но доход будет облагаться в России независимо от этого фактора.

С учетом вышеописанного, по итогам настоящей главы могут быть сделаны следующие выводы:

- Наиболее естественным основанием для налогообложения государством дохода иностранного лица является связь этого дохода с землей и иной недвижимостью, находящимися на территории данного государства.
- Экономическое основание права государства облагать налогом доход иностранного лица, не связанный с экономическим присутствием в стране или с недвижимостью, расположенной в ней, состоит в использовании в процессе получения такого дохода человеческих факторов производства (предпринимательской способности и труда), находящихся в этом государстве.

- Для пассивных доходов (в частности, процентов и дивидендов) источником являются человеческие факторы производства плательщика дохода или иного, чем получатель дохода, лица, используемые таким лицом в процессе создания экономических благ, имеющих добавленную стоимость, за счет которой выплачиваются такие (пассивные) доходы.
- В отношении доходов от недвижимости место использования человеческих факторов производства, приводящего к созданию добавленной стоимости, не имеет значения.
- Действующие нормы российского налогового законодательства не содержат формально определенного правила источника. В то же время системное толкование данных норм позволяет сформулировать определение активных доходов от российских источников: таковыми следует считать доходы, полученные в результате деятельности, осуществляемой самим налогоплательщиком с использованием своих человеческих факторов производства.

ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДОХОДОВ, ПОЛУЧАЕМЫХ ИНОСТРАННЫМИ ЛИЦАМИ ОТ ИСТОЧНИКОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

§1. Особенности налогообложения доходов иностранных лиц от российской недвижимости

Подпунктом 6 пункта 1 статьи 309 НК РФ к облагаемым у источника в Российской Федерации отнесены доходы иностранных организаций от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории РФ. Аналогичная норма установлена подпунктом 5 пункта 1 статьи 208 НК РФ в отношении НДФЛ.

Дефиниция понятия «недвижимое имущество» дается в статье 130 ГК РФ. К данной категории относятся земельные участки, участки недр, здания, строения, сооружения, объекты незавершенного строительства и прочее имущество, прочно связанное с землей, то есть перемещение которого невозможно без причинения несоразмерного ущерба. Также Гражданский кодекс причисляет к недвижимости подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания (так называемая «недвижимость в силу закона»). Такой подход не соответствует международной практике определения недвижимого имущества¹⁴² и неоднократно подвергался критике со стороны российских специалистов¹⁴³, однако до настоящего времени остается неизменным.

Модельные конвенции ОЭСР¹⁴⁴ и ООН¹⁴⁵ в вопросах определения статуса имущества как недвижимости отсылают к национальному законодательству страны нахождения такого имущества. Однако в статьях 6

¹⁴² См.: Кулаков В.В. К вопросу о признаках недвижимости как критериев ее государственной регистрации // Современный юрист. 2020. № 2. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

¹⁴³ См.: «Концепция развития гражданского законодательства Российской Федерации» (одобрена решением Совета при Президенте РФ по кодификации и совершенствованию гражданского законодательства от 07.10.2009) // «Вестник ВАС РФ». 2009. № 11, ноябрь. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

¹⁴⁴ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_8a8b8316-en#page1 (дата обращения: 30.01.2022).

¹⁴⁵ URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf/ (дата обращения: 30.01.2022).

обеих конвенций делается категоричное утверждение, что недвижимым имуществом «в любом случае должно считаться» вспомогательное оборудование к недвижимому имуществу, скот и сельскохозяйственное оборудование, а также ограниченные права (узуфрукт и сервитут) на объекты недвижимого имущества¹⁴⁶.

Налогообложение доходов иностранных лиц от операций с недвижимостью предусмотрено в законодательстве многих стран, в частности, США. Так, §861(a)(5) КВД США признает доходы от операций с правами на недвижимость, находящуюся на территории США, полученными от национальных источников. В целях применения данной нормы §1.897-1 Свода федеральных постановлений США (*U.S. Code of Federal Regulations*, далее – *СФП США*) закреплён закрытый перечень видов объектов, признаваемых недвижимостью, а именно:

- земля и недра;
- здания и любые другие объекты, чья конструкция предполагает неразрывную связь с землей в течение длительного периода времени (плавательные бассейны, мосты, причалы и проч.);
- неотъемлемые компоненты зданий и иных объектов, неразрывно связанных с землей (эскалаторы, лестницы внутри зданий и проч.)¹⁴⁷.

Еще одним инструментом налогообложения доходов иностранных организаций от хозяйственных операций, связанных с российской недвижимостью, является подпункт 5 пункта 1 статьи 309 НК РФ. Данная норма признает облагаемыми в РФ доходы от реализации акций (долей) организаций, более 50% активов которых прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, а также соответствующих производных финансовых инструментов. До 2015 года подпункт 5 пункта 1 статьи 309 НК РФ применялся лишь к случаям реализации

¹⁴⁶ OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing. P.33; URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (дата обращения: 30.01.2022).

¹⁴⁷ URL: <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.897-1> (дата обращения: 30.01.2022).

акций (долей) российских организаций, однако Федеральным законом от 24.11.2014 № 376-ФЗ подобное ограничение было устранено¹⁴⁸.

Аналогичное правило содержится и в пункте 4 статьи 13 МК ОЭСР: государство вправе облагать доходы иностранного лица от отчуждения акций (долей, иных корпоративных прав), более 50% стоимости которых прямо или косвенно образуется за счет недвижимости, расположенной в этом государстве. Как отмечается в пунктах 28.4 и 28.5 комментариев к МК ОЭСР, такой процент рассчитывается путем сопоставления стоимости «национальной» недвижимости и стоимости всего остального имущества, принадлежавших продаваемой организации в течение 365 дней, предшествующих заключению договора об отчуждении соответствующих акций (долей, иных корпоративных прав)¹⁴⁹.

МК ООН в статье 13 также предусматривает право государства на налогообложение доходов от продажи организаций, основная часть активов которых состоит из недвижимости на территории этого государства. В пункте 8 комментариев к данной статье МК ООН составители прямо указали на наличие у данной нормы в том числе и антиуклонительных функций, препятствующих скрытой безналоговой продаже недвижимого имущества под видом сделок с иными активами¹⁵⁰. Это, однако, не означает, что налога можно избежать, доказав, что организация, доли или акции которой отчуждаются, ведёт деятельность, а доли и акции не выступают прикрытием недвижимости. Налогом облагается продажа долей и акций в том числе реально действующих организаций, то есть, соответствующие нормативные положения создают фикцию (неопровержимую презумпцию), что продаётся недвижимость.

¹⁴⁸ Федеральный закон от 24.11.2014 № 376-ФЗ (ред. от 15.02.2016) «О внесении изменений в части первую и вторую НК Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // Собрание законодательства РФ. 01.12.2014. № 48. Ст. 6657.

¹⁴⁹ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page300 (дата обращения: 30.01.2022).

¹⁵⁰ URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (дата обращения: 30.01.2022).

Налоговое законодательство США также содержит норму, аналогичную подпункту 5 пункта 1 статьи 309 НК РФ. Так, §897 КВД установлено налогообложение у источника доходов иностранных организаций от реализации акций (долей) в компаниях, активы которых на 50% и более состоят из прав на американскую недвижимость (*US real property holding corporations*, далее – *корпорация недвижимости*)¹⁵¹. Данное правило было введено Законом о налогообложении иностранных инвестиций в недвижимость 1980 г. (*Foreign Investment in Real Property Tax Act of 1980*)¹⁵², который предусматривал приоритет вновь введенных норм над действующими налоговыми соглашениями, многие из которых освобождали такие доходы от налогообложения в США.

Корпорацией недвижимости может быть признана компания, зарегистрированная в США, при условии, что в любой момент в течение пяти лет, предшествующих дате реализации акций (долей) этой компании, 50% и более процентов ее активов состояли из прав на недвижимое имущество, находящееся на территории США. Согласно §1.897-2 СФП США, данная доля рассчитывается как отношение справедливой рыночной стоимости (далее – *СРС*) принадлежащих компании прав на недвижимое имущество на территории США к сумме СРС принадлежащих ей прав на любую недвижимость (в том числе и зарубежную) и иных активов, используемых в предпринимательской деятельности.

При применении подпункта 5 пункта 1 статьи 309 НК РФ возникает ряд вопросов, прямо не урегулированных налоговым законодательством, в частности - о порядке расчета доли недвижимости в составе всего имущества продаваемой компании¹⁵³. По мнению Минфина России, такой расчет может быть произведен на основании балансовой стоимости активов продаваемой российской организации. В качестве документов, подтверждающих стоимость

¹⁵¹ URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/897> (дата обращения: 30.01.2022).

¹⁵² URL: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-94/pdf/STATUTE-94-Pg2599.pdf> (дата обращения: 30.01.2022).

¹⁵³ См.: Анищенко Д.Е. Налогообложение скрытой продажи недвижимости иностранными организациями в России и США // Налоговед. 2021. № 8. С. 50.

российской недвижимости и, соответственно, ее долю в составе активов, могут использоваться бухгалтерский баланс по состоянию на последнюю отчетную дату, предшествующую сделке купли-продажи акций (долей), а также расчет по налогу на имущество на ту же отчетную дату¹⁵⁴.

Такой подход, по нашему мнению, имеет определенные недостатки. Так, с одной стороны, законодательно установленная обязательность ведения бухгалтерского учета¹⁵⁵ делает подобный способ расчета удобным как для налоговых органов, так и для налоговых агентов, поскольку позволяет использовать уже имеющиеся у продаваемой организации учетные данные и не требует дополнительных затрат на специальную оценку стоимости недвижимости и иных активов.

Но с другой стороны, правила учета недвижимого имущества, в том числе регулярное уменьшение балансовой стоимости таких активов посредством амортизации, не позволяют с помощью данных бухгалтерской отчетности получить объективную информацию о реальной (рыночной) стоимости таких объектов. По этой причине мы полагаем более верным указать в подпункте 5 пункта 1 статьи 309 НК РФ, что при расчете доли российской недвижимости в составе активов продаваемой организации должна учитываться именно рыночная стоимости такой недвижимости. Источником информации о рыночной стоимости, по нашему мнению, могут служить данные его кадастровой оценки либо, если такая оценка не проводилась, отчетов об оценке, подготовленных по инициативе самой продаваемой организации или иных заинтересованных лиц.

Вторым существенным вопросом, с которым сталкиваются правоприменители при применении подпунктов 5, 6 и 9.1 пункта 1 статьи 309 НК РФ, является определение состава самого недвижимого имущества. Как уже было указано выше, в связи с отсутствием в российском налоговом

¹⁵⁴ См.: Письмо Минфина России от 21.04.2017 № 03-08-05/24207 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

¹⁵⁵ Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) // Собрание законодательства РФ. 12.12.2011. № 50. Ст. 7344.

законодательстве автономного определения недвижимого имущества, в силу статьи 11 НК РФ, следует руководствоваться положениями статьи 130 ГК РФ.

Толкуя положения данной статьи, высшие судебные инстанции сформулировали следующие признаки недвижимого имущества:

- наличие самостоятельного функционального назначения;¹⁵⁶
- наличие самостоятельных полезных свойств;¹⁵⁷
- наличие прочной связи объекта с землей, не предполагающей его разборки, перемещения и сборки на новом месте.¹⁵⁸

Соответственно, признание объекта в качестве недвижимости (в том числе для целей налогообложения) требует от правоприменителей устанавливать соответствие такого объекта всем вышеперечисленным признакам. В то же время в российской судебной практике разрешения налоговых споров встречаются примеры иного толкования понятия «недвижимость». В частности, в деле № А57-23676/2019¹⁵⁹ суды, применяя положения подпункта 5 пункта 1 статьи 309 НК РФ, указывали, что критерии недвижимого имущества, установленные статьей 130 ГК РФ, не имеют значения для целей регулирования налоговых правоотношений. В качестве альтернативной нормативной базы для определения имущества как недвижимого судами было предложено использовать положения по бухгалтерскому учету и классификаторы основных фондов.

¹⁵⁶ См.: Определение Верховного Суда РФ от 29.06.2016 № 301-ЭС16-6571 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Определение Верховного Суда РФ от 19.06.2018 № 310-ЭС18-7251 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Определение ВАС РФ от 24.06.2013 № ВАС-1160/13 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

¹⁵⁷ См.: Определение Верховного Суда РФ от 26.06.2019 № 306-ЭС19-8952 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Определение Верховного Суда РФ от 29.06.2016 № 301-ЭС16-6571 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Определение Верховного Суда РФ от 16.04.2018 № 310-ЭС18-3669 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Определение ВАС РФ от 23.07.2013 № ВАС-9767/13 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

¹⁵⁸ См.: Определение Верховного Суда РФ от 25.09.2020 № 305-ЭС20-12979 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Определение Верховного Суда РФ от 11.12.2018 № 305-КГ18-20539 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

¹⁵⁹ См.: Решение Арбитражного суда Саратовской области от 03.03.2020 по делу № А57 23676/2019 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.08.2020 по делу № А57 23676/2019 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 19.11.2020 по делу № А57 23676/2019 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

Такой подход, по нашему мнению, не соответствует целям обложения доходов иностранных лиц от операций, связанных с российской недвижимостью. Так, отсылки к классификаторам основных фондов (далее – *ОКОФ*), использованные судами в деле № А57-23676/2019, заимствованы из практики Верховного Суда РФ по вопросу применения пункта 25 статьи 381 НК РФ. Данной нормой устанавливалась льгота – освобождение от налогообложения движимого имущества организаций, вновь принятого на учет с 01.01.2013.

Конституционный Суд РФ¹⁶⁰ и Верховный Суд РФ¹⁶¹, разъясняя экономические причины освобождения движимого имущества от налогообложения, указывали, что целью такого освобождения является стимулирование инвестиций налогоплательщиков в модернизацию и обновление основных средств-движимого имущества (в первую очередь – оборудования). Исходя из этой цели, Верховный Суд РФ, в частности, подчеркивал необходимость отделять «инвестиции в обновление производственного оборудования и создание некапитальных сооружений от инвестиций в создание (улучшение) объектов недвижимости - зданий и капитальных сооружений»¹⁶². Однако такое разграничение, по мнению Верховного Суда РФ, не может в полной мере осуществляться на основании критерия неразрывной связи с землей, данного пунктом 1 статьи 130 ГК РФ, поскольку «в обоих случаях приобретаемые налогоплательщиком активы до окончания монтажа не имеют прочной связи с землей, а после начала

¹⁶⁰ См., например: Постановление Конституционного Суда РФ от 21.12.2018 № 47-П «По делу о проверке конституционности пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами закрытого акционерного общества "Инкар", акционерных обществ "Лизинговая компания "КАМАЗ" и "Новая перевозочная компания» // Собрание законодательства РФ. 31.12.2018. № 53 (часть II). Ст. 8796.

¹⁶¹ См., например: Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 17.05.2021 № 308-ЭС20-23222 по делу № А32-56709/2019 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241, А05-879/2018 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16.10.2018 № 310-КГ18-8658, А68-10573/2016 по делу № А68-10573/2016 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

¹⁶² Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 17.05.2021 № 308-ЭС20-23222 по делу № А32-56709/2019 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

эксплуатации - могут образовывать сложную вещь с объектом недвижимости, разделение которой без разрушения или повреждения становится невозможным или экономически нецелесообразным». По этой причине Верховный Суд РФ в Определении от 17.05.2021 № 308-ЭС20-23222 и указывал правоприменителям на необходимость руководствоваться классификаторами основных фондов как правовым инструментом, позволяющим отделить капитальные вложения в движимые основные средства от инвестиций в недвижимость.

Однако подпункты 5, 6 и 9.1 пункта 1 статьи 309 НК РФ, по нашему мнению, имеют другое назначение. Целью данных норм является соблюдение фискальных прав России в отношении операций, прямо или косвенно связанных с ее землей. По этой причине мы полагаем, что для обозначенных целей единственно значимым критерием недвижимого имущества является его неразрывная связь с землей на территории РФ (то есть «природные свойства»¹⁶³ данного имущества), вне зависимости от классификации такого имущества с точки зрения ОКОФ.

Анализ судебной практики США по спорам о налогообложении операций с недвижимостью также демонстрирует наличие специальных тестов, используемых судами, для квалификации конкретного имущества в качестве недвижимого. Так, Федеральным Налоговым судом США (*US Tax Court*, далее – *Налоговый суд США*) в прецедентном деле *WHITECO INDUSTRIES, INC. v. COMMISSIONER*¹⁶⁴ был сформулирован перечень критериев, позволяющих оценить конкретный объект на предмет наличия признаков недвижимости:

- (1) каким образом объект прикреплен к земле;
- (2) стоимость и трудоемкость перемещения данного объекта;
- (3) степень вреда, причиняемого объекту при его перемещении;

¹⁶³ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2015. № 8, август.

¹⁶⁴ URL: <https://www.leagle.com/decision/197572965bftc6641672> (дата обращения: 30.01.2022).

(4) функциональное назначение объекта (предусматривается ли возможность его перемещение).

На основании перечисленных критериев Налоговый суд США в данном деле пришел к выводу, что наружные рекламные конструкции не могут признаваться недвижимостью, поскольку их функциональное назначение предполагает возможность перемещения без существенных финансовых и трудовых затрат, и не влекущего серьезного ущерба имуществу.

В других делах Налоговый суд США, применяя вышеописанные критерии, признавал движимым имуществом, в частности, системы уличного освещения (дело *PPL CORP. v. Commissioner*¹⁶⁵), торговые навесы (дело *JFM INC. v. Commissioner*¹⁶⁶), надземные резервуары для хранения нефти (дело *PDV America Inc. v. Commissioner*¹⁶⁷). Таким образом, суды США при разрешении вопроса о статусе имущества как недвижимого используют сущностные критерии, позволяющие оценить степень связи конкретного объекта с землей.

Еще одним законодательно установленным случаем налогообложения доходов от операций иностранных лиц с российской недвижимостью является реализация паев закрытых паевых инвестиционных фондов (далее - ЗПИФ) недвижимости и рентных фондов, а также иных фондов, более 50% активов которых состоят из российской недвижимости (подпункт 9.1 пункта 1 статьи 309 НК РФ).

Паевой инвестиционный фонд (далее – ПИФ) представляет собой обособленный имущественный комплекс, состоящий из имущества, переданного его учредителями, и имущества, полученного в процессе управления фондом. ПИФ не является юридическим лицом, а доля пайщиков в праве собственности на имущество фонда удостоверяется ценной бумагой (паем) в соответствии со статьей 10 Федерального закона «Об инвестиционных фондах»¹⁶⁸.

¹⁶⁵ URL: <https://www.leagle.com/decision/intco20100728b76> (дата обращения: 30.01.2022).

¹⁶⁶ URL: <https://www.leagle.com/decision/1994308767ictcm302012851> (дата обращения: 30.01.2022).

¹⁶⁷ URL: <https://www.leagle.com/decision/2004141787dmtcm133011301> (дата обращения: 30.01.2022).

¹⁶⁸ Федеральный закон «Об инвестиционных фондах» от 29.11.2001 № 156-ФЗ (ред. от 01.02.2021) // Собрание законодательства РФ. 03.12.2001. № 49. Ст. 4562.

Требования к составу активов паевых инвестиционных фондов устанавливаются нормативными актами Центрального Банка Российской Федерации (далее – *ЦБ РФ*). Так, в отношении ПИФ недвижимости ЦБ РФ установлен закрытый перечень допустимых активов, который включает в себя: жилые и нежилые помещения, нежилые здания, единые недвижимые комплексы, сооружения инженерной инфраструктуры, права аренды земельных участков, имущественные права из договоров участия в долевом строительстве, а также ряд иных активов, связанных с недвижимым имуществом (например, проектная документация)¹⁶⁹.

Подпункт 9.1 пункта 1 статьи 309 НК РФ указывает, что налогообложению подлежат доходы от реализации (в том числе погашения) паев различных категорий фондов, связанных с оборотом российской недвижимости¹⁷⁰. Понятие реализации определено пунктом 1 статьи 39 НК РФ и применяется в том числе к операциям с паями. Погашение паев как частный случай реализации осуществляется доверительным управляющим ПИФ на основании заявок владельцев паев, а также в случае прекращения ПИФ (статьи 23, 32 Федерального закона «Об инвестиционных фондах»). В обоих случаях погашения владельцы инвестиционных паев получают денежную компенсацию, определяемую исходя из стоимости чистых активов соответствующего ПИФ, разделенной на количество паев¹⁷¹.

Как уже было выше, совершение операций с недвижимостью, находящейся на территории конкретного государства, само по себе оправдывает фискальные притязания этого государства в отношении доходов от таких операций, в силу политических и экономических особенностей земли как фактора производства. По этой причине обращают на себя внимание

¹⁶⁹ См.: Указание Банка России «О составе и структуре активов акционерных инвестиционных фондов и активов паевых инвестиционных фондов» от 05.09.2016 № 4129-У (ред. от 20.04.2020) // Вестник Банка России. 22.11.2016. № 103.

¹⁷⁰ См.: Анищенко Д.Е. Налогообложение выплачиваемых иностранным лицам доходов от закрытых паевых инвестфондов недвижимости // Налоговед. 2016. № 10. С. 33.

¹⁷¹ См.: Указание Банка России «О составе и структуре активов акционерных инвестиционных фондов и активов паевых инвестиционных фондов» от 25.08.2015 № 3758-У (ред. от 20.04.2020) // Вестник Банка России. 16.10.2015. № 88.

следующие пробелы в положениях статей 208 и 309 НК РФ, регулирующих налогообложение таких доходов.

Так, по нашему мнению, формулировки подпунктов 5 и 6 пункта 1 статьи 309 НК РФ необоснованно ограничиваются реализацией российской недвижимости и акций (долей) организаций, более 50% активов которых состоит из российской недвижимости. Подобная конструкция норм не предполагает их применения в тех случаях, когда предметом сделки является передача иных прав на недвижимость на территории РФ, в том числе когда активы продаваемой компании состоят из иных вещных прав, связанных с такой, недвижимостью, к примеру, права долгосрочной аренды земельного участка с разрешением на капитальное строительство¹⁷². При этом такие активы (ограниченные вещные права) непосредственно связаны с российской землей, а потому на доходы от операций с ними в соответствии с установленным статьей 3 НК РФ принципом равенства налогообложения должен распространяться вышеописанный принцип приоритетного налогообложения со стороны РФ.

В данном контексте следует еще раз обратить внимание на законодательный опыт США, которые для целей налогообложения рассматриваемой категории доходов используют понятие «права на недвижимость», которое включает в себя в том числе и ограниченные вещные права, в частности, право застройки¹⁷³. В соответствующих статьях МК ОЭСР и МК ООН также особо отмечается, что для целей распределения фискальных полномочий между государствами «недвижимостью» признается не только соответствующие материальные объекты, но и ограниченные права на них (например, сервитут).

По этой причине мы полагаем верным дополнить подпункты 5 и 6 пункта 1 статьи 309 НК РФ следующим образом:

¹⁷² См., например: Письмо Минфина России от 30.08.2018 № 03-08-05/62010 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

¹⁷³ URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/897> (дата обращения: 30.01.2022).

«5) доходы от реализации акций (долей) организаций, более 50 % активов которых прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, ограниченных вещных прав на такое имущество, а также прав аренды такого имущества...».

«6) доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, от передачи ограниченных вещных прав на такое имущество, а также прав аренды такого имущества».

Аналогичные изменения следовало бы внести и в подпункт 5 пункта 1 статьи 208 НК РФ, регулирующего обложение указанной рассматриваемой категории доходов НДФЛ:

«5) доходы от реализации: недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации, от передачи ограниченных вещных прав на такое имущество, а также прав аренды такого имущества;».

Еще одним законодательным пробелом, по нашему мнению, являются необоснованные и противоречащие принципу равенства налогообложения различия в подходах, установленных статьями 208 и 309 НК РФ для налогообложения одного и того же объекта – доходов иностранных лиц от операций, связанных с российской недвижимостью. Так, подпункт 5 пункта 1 статьи 309 НК РФ предусматривает налогообложение у источника в РФ доходов иностранных организаций, полученных от реализации акций (долей) любых организаций (как российских, так и иностранных), если доля российской недвижимости в составе их активов превышает 50%. Аналогичная норма подпункта 5 пункта 1 статьи 208 НК РФ такого положения не содержит и предполагает налогообложение лишь доходов от реализации недвижимого имущества и акций (долей) российских организаций. Таким образом, из-под налогообложения выводятся случаи продажи иностранными физическими лицами акций (долей) иностранных организаций, активы которых преимущественно состоят из российской недвижимости.

Подобное различие, по нашему мнению, не имеет под собой экономического основания и не обусловлено объективными различиями

между физическими и юридическими лицами как владельцами ценных бумаг (долей) организаций с высокой долей российской недвижимости в составе активов. В этой связи, мы полагаем, что подпункт 5 пункта 1 статьи 208 НК РФ необходимо дополнить положением, предусматривающим налогообложение доходов физических лиц–нерезидентов от продажи акций (долей) иностранных организаций, более 50% активов которых прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, а также ограниченных вещных прав на такое имущество и права аренды такого имущества.

§2. Особенности налогообложения пассивных доходов, генерируемых человеческими факторами производства в Российской Федерации

§2.1. Дивиденды

Налогообложение у источника выплаты в РФ дивидендов, получаемых иностранными лицами от российских организаций, предусмотрено и для НДФЛ (подпункт 1 пункта 1 статьи 208 НК РФ), и для налога на прибыль организаций (подпункт 1 пункта 1 статьи 309 НК РФ).

В гражданском законодательстве понятие «дивиденды» используется в значении чистой прибыли, распределяемой акционерным обществом в пользу акционеров (статья 42 Федерального закона «Об акционерных обществах»¹⁷⁴). Аналогичный институт распределения чистой прибыли между участниками предусмотрен и статьей 28 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью»¹⁷⁵.

Статья 43 НК РФ, давая дефиницию дивидендов для налоговых целей, схожим образом определяет природу данного дохода: распределение прибыли организации, остающейся после налогообложения, между ее участниками (акционерами). В то же время пункт 1 данной статьи содержит особое

¹⁷⁴ Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» // Собрание законодательства РФ. 01.01.1996. №1. Ст.1.

¹⁷⁵ Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» // Собрание законодательства РФ. 16.02.1998. № 7. Ст. 785.

указание, что дивидендами признаются лишь суммы распределяемой прибыли, получаемые участниками (акционерами) организации пропорционально их доле участия в капитале.

С одной стороны, такое ограничение идет вразрез с существующими нормами гражданского законодательства, поскольку пункт 1 статьи 66 ГК РФ дает право участникам хозяйственных обществ предусмотреть в уставе или корпоративном договоре возможность непропорционального распределения прибыли. Примеры реализации такого права находят свое отражение и в судебной практике по налоговым спорам: к примеру, в деле № А59-8433/2018 непропорциональный порядок распределения прибыли был предусмотрен уставом российского общества с ограниченной ответственностью (далее – *ООО*), что привело к спору о правовой квалификации «непропорциональных» дивидендов для целей применения международного соглашения¹⁷⁶.

С другой стороны, определение дивидендов, используемое в статье 43 НК РФ, в большей степени соответствует доктринальному подходу к оценке вклада в уставный капитал как платы участников организации за «приобретение права членства»¹⁷⁷ в ней и корреспондирующих такому «членству» корпоративных прав (в том числе на участие в распределении прибыли организации), объем которых прямо пропорционален размеру вклада в уставный капитал каждого конкретного участника¹⁷⁸.

Говоря о дивидендах как об экономической категории, многие исследователи подчеркивали их непосредственную связь с инвестиционной деятельностью, под которой понимается «вложение капитала с целью его

¹⁷⁶ См., например: Постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 25.12.2019 № 05АП-6954/2019 по делу № А59-8433/2018 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 30.06.2020 № Ф03-1016/2020 по делу № А59-8433/2018 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

¹⁷⁷ Корпоративное право: учебный курс: в 2 т. / Е.Г. Афанасьева, В.А. Вайпан, А.В. Габов и др.; отв. ред. И.С. Шиткина. М.: Статут, 2018. Т. 2 // Доступ из СПС КонсультантПлюс; Каминка А.И. Очерки торгового права. М., 2007. С. 272.

¹⁷⁸ См.: Правовое регулирование деятельности акционерных обществ (Акционерное право): учебное пособие / В.Ю. Бакшинская, Д.И. Дедов, С.А. Карелина; под ред. Е.П. Губина. М.: Зерцало, 1999. С. 43.

последующего возрастания»¹⁷⁹. В частности, по мнению В.В. Долинской, отношения между участниками (акционерами) и организациями следует рассматривать как формирование собственного капитала организации за счет инвестирования частного капитала ее участников. Из этого автор делала вывод, что распределяемую прибыль (дивиденды) необходимо рассматривать в качестве платы за использование такого капитала¹⁸⁰. Схожей точки зрения придерживался и В.В. Бочаров, отмечая, что участник организации путем инвестирования своего капитала формирует собственный капитал этой организации, ценой которого служат дивиденды¹⁸¹.

Аналогичного подхода придерживается и ОЭСР. В частности, пункт 3 Комментариев к статье 10 МК ОЭСР определяет дивиденды как доход акционеров (участников) от капитала, предоставленного ими организациям, в которых они участвуют. В Докладе о недостаточной капитализации (1986 г.) ОЭСР также отмечала, что приобретение доли в капитале компании является одним из способов финансирования – наравне с предоставлением заемных средств¹⁸². В обоих случаях предоставление капитала служит основанием для получения дохода (дивидендов или процентов). Однако, в отличие от кредитора, инвестор, приобретающий долю в капитале компании, по общему правилу, получает право на соответствующую часть прибыли и участие в управлении этой компанией.

Еще одним отличием инвестиционного финансирования от заемного является больший уровень риска для лица, предоставляющего капитал. Выплата дивидендов, как и их размер, прямо зависят от финансовых результатов деятельности компании, в которую вкладываются средства инвестора, а потому не могут быть установлены заранее (в противоположность

¹⁷⁹ См., например: Долинская В.В., Богатырев А.Г. Дивиденды и инвестиции по праву России и Германии // Законы России: опыт, анализ, практика. 2012. № 6. С. 38; Бочаров В.В. Инвестиции: Учебное пособие. СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2002. С. 7.

¹⁸⁰ См.: Долинская В. В. Дивиденды: проблемы теории и правоприменительной практики // Вестник Омского университета. Серия «Право». 2013. № 2 (35). С. 141.

¹⁸¹ См.: Бочаров В.В. Инвестиции: Учебное пособие. СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2002. С. 7.

¹⁸² URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_1125b99a-en#page1 (дата обращения: 30.01.2022).

процентам, размер и периодичность выплаты которых определяются соглашением сторон). В то же время такая неопределенность уравнивается законодательно гарантированными корпоративными правами инвесторов-участников, позволяющими им принимать непосредственное участие в управлении организацией и ведении её хозяйственной деятельности (см., например, статью 65.1 ГК РФ).

Модельная конвенция ООН и комментарии к ней также определяют дивиденды как распределение прибыли организации между ее участниками (пункт 1 комментариев к статье 10 МК ООН).

Вышеописанную природу дивидендов необходимо учитывать при определении источника данного вида доходов. В частности, как было отмечено ранее, дивиденды являют собой распределение чистой прибыли юридического лица между его участниками. Прибыль – это финансовый результат деятельности организации, положительная разница между ее доходами и издержками. Источником прибыли организации являются ее собственные человеческие факторы производства – совокупность предпринимательской способности и труда, используемых для создания добавленной стоимости.

Как было установлено выше, чистая прибыль, распределяемая между участниками организации в виде дивидендов, является платой за предоставленный ими капитал, используемый в деятельности этой организации с задействованием собственных человеческих факторов производства. При этом получение дивидендов не требует использования человеческих факторов производства самого получателя дивидендов (акционера, участника хозяйственного общества) в процессе создания добавленной стоимости и формирования распределяемой прибыли: предоставление капитала (инвестиций) организации является достаточным условием для участия в распределении ее прибыли.

По этой причине мы полагаем, что источником дивидендов как дохода от распределения прибыли организации являются человеческие факторы

производства такой организации, посредством которых она использует капитал, полученный от участников (акционеров), для создания добавленной стоимости и извлечения распределяемой прибыли. Определяя страну источника дивидендов, необходимо учитывать, где организация – плательщик дивидендов ведет свою предпринимательскую деятельность, используя человеческие факторы производства, а также предоставленный учредителями капитал, для создания добавленной стоимости.

В связи с этим примечательным представляется опыт США в части налогообложения дивидендов, получаемых иностранными налогоплательщиками. Так, §861(a)(2) КВД США установлен закрытый перечень случаев, когда такие дивиденды признаются полученными от американских источников:

- дивиденды, выплачиваемые американскими организациями, созданными на территории США или в соответствии с законодательством США (§7701(a)(30) КВД США);
- дивиденды, выплачиваемые иностранными организациями, в случае, если не менее 25% валового дохода такой организации за 3 предшествующих года было получено от предпринимательской деятельности на территории США. При этом доля дивидендов, облагаемых в США, определяется пропорционально доле доходов налогоплательщика от деятельности в США в общей сумме его валового трехлетнего дохода.
- дивиденды, выплачиваемые иностранными организациями, за счет прибыли, полученной от американских организаций в результате их присоединения - и только в пределах суммы такой прибыли¹⁸³.

При этом дивидендами для целей налогообложения в силу §312 и §316(a) КВД США признается любое распределение имущества организации между ее участниками, осуществляемое за счет чистой прибыли, сформировавшейся

¹⁸³ URL: <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.243-3> (дата обращения: 30.01.2022).

по итогам налогового периода (года), либо за счет накопленной прибыли прошлых лет.

На наш взгляд, такой подход к определению дивидендов от национальных источников в большей степени соответствует определению источника дохода. Так, американское законодательство, равно как и нормы статей 208 и 309 НК РФ, признает полученными от национальных источников дивиденды, выплачиваемые локальными организациями. В основе такого подхода, по нашему мнению, лежит презумпция, согласно которой организации, создаваемые (регистраемые) в государстве, осуществляют свою хозяйственную деятельность на его территории. По этой причине признание дивидендов, выплачиваемых такими организациями, доходами от национальных источников представляется обоснованным.

Однако американское налоговое законодательство не ограничивается вышеописанным субъектным подходом, учитывающим личность организации-плательщика дивидендов, но и обращается к объективному подходу, учитывающему источники происхождения распределяемой прибыли. В рамках такого объективного подхода КВД США как раз и позволяет облагать прибыль, распределяемую хотя и иностранными организациями, но сформировавшуюся в результате деятельности на территории США.

Так, в случаях, когда прибыль иностранной компании формируется в результате ее собственной деятельности на территории США, либо в результате деятельности присоединенной к ней американской компании, можно говорить о том, что источником такой прибыли являются человеческие факторы производства, используемые на территории США. Соответственно, с учетом выводов, описанных ранее, государством источника дохода в виде распределения этой прибыли (т.е. дивидендов) также должны признаваться США, что и отражено в §861(a)(2) КВД США.

Такой подход к определению налогооблагаемых дивидендов, на наш взгляд, является более верным с точки зрения понятия источника дохода и может быть учтен российским законодателем. В частности, налог с

дивидендов, выплачиваемых иностранными организациями за счет прибыли от деятельности на территории РФ, может взиматься через постоянные представительства этих организаций на территории РФ. Для этого постоянные представительства следовало бы обязать самостоятельно включать суммы таких дивидендов в формы налоговой отчетности. Для контроля за достоверностью вносимых сведений, по нашему мнению, могут использоваться данные межстрановой отчетности, представляемой в российские налоговые органы на основании норм главы 14.4-1 НК РФ.

По мнению ОЭСР, в качестве дивидендов для целей налогообложения могут рассматриваться и проценты по долговым обязательствам в тех случаях, когда кредитор несет нехарактерные для такого рода обязательств риски, более свойственные инвесторам. Как отмечено в пункте 25 комментариев к статье 10 МК ОЭСР, свидетельства подобных нетипичных рисков могут являться:

- существенное превышение размера заимствованных средств над ликвидными активами должника;
- постановка выплаты процентов по долговому обязательству в зависимость от размера прибыли должника;
- отсутствие фиксированных сроков погашения долгового обязательства, а также иные договорные условия, не характерные для заемных отношений и ставящие кредитора в существенную зависимость от предпринимательских успехов и финансовых показателей должника¹⁸⁴.

МК ООН, аналогично МК ОЭСР, предусматривает возможность применения правил налогообложения дивидендов к процентам по долговым обязательствам – в случае «инвестиционного» характера таких обязательств (пункт 25 комментариев к статье 10 МК ООН)¹⁸⁵.

¹⁸⁴ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page242 (дата обращения: 30.01.2022).

¹⁸⁵ URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (дата обращения: 30.01.2022).

В российском налоговом законодательстве также установлена специальная норма, позволяющая для целей налога на прибыль переклассифицировать высокорисковые долговые обязательства в инвестиционные. Так, статья 269 НК РФ предусматривает переклассификацию процентов, выплачиваемых российской организацией – заемщиком в отношении контролируемой задолженности. Контролируемой пункт 2 статьи 269 НК РФ признает задолженность, в которой взаимозависимое с должником лицо выступает в качестве кредитора или обеспечивает исполнение обязательства. Дополнительными условиями такой переклассификации является соотношение контролируемой задолженности к собственному капиталу в пропорции 3:1, а также наличие «иностранного элемента» в виде иностранного кредитора (лица, обеспечивающего обязательства) либо российского кредитора (лица, обеспечивающего обязательства), доля участия в котором иностранного лица превышает 25%.

Как отмечал Верховный Суд РФ, правила «тонкой капитализации» являются одним из механизмов борьбы с налоговыми злоупотреблениями, препятствующим выводу прибыли из-под российского налогообложения в иностранные юрисдикции в результате манипулирования способами привлечения капитала в ситуации взаимозависимости должника и кредитора (лица, обеспечивающего обязательства)¹⁸⁶. При этом данные положения статьи 269 НК РФ не предполагают оспаривание заемного характера отношений налогоплательщика и его контрагента в целом, а фактически проводят точечную переклассификацию начисляемых процентов в тех случаях, когда финансовое положение должника в конкретный период времени свидетельствует о «нерыночности» его отношений с кредитором и об имеющемся в них определенном инвестиционном элементе, что и обуславливает подобную переклассификацию¹⁸⁷.

¹⁸⁶ См.: Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 14.09.2020 № 309-ЭС20-7376 по делу № А60-29234/2019 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

¹⁸⁷ См.: Анищенко Д.Е., Кочетова В.А. Триггеры переклассификации доходов, выплачиваемых за рубеж: анализ российской судебной практики // Налоговед. 2020. № 8. С. 63.

§2.2. Доходы от распределения прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений

Подпункт 2 пункта 1 статьи 309 НК РФ относит к категории доходов от источников в РФ доходы, получаемые в результате распределения прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации.

До внесения в подпункт 2 пункта 1 статьи 309 НК РФ изменений Федеральным законом от 27.11.2018 № 424-ФЗ¹⁸⁸ под действие данной нормы попадали, по мнению Минфина России, следующие случаи:

– передача российской организацией иностранному участнику (акционеру) имущества в части, превышающей вклад последнего в уставный капитал этой российской организации. Среди прочего, Минфин России приводил в пример следующие случаи такой налогооблагаемой передачи:

- выплата действительной стоимости доли при выходе участника из ООО;
- распределение имущества юридического лица в результате его ликвидации;¹⁸⁹

– направление иностранным участником причитающейся ему доли нераспределенной прибыли российской организации на увеличение ее уставного капитала¹⁹⁰.

– уменьшение уставного капитала российского хозяйственного общества с выплатой участнику (акционеру) соответствующей разницы сверх его вклада¹⁹¹;

¹⁸⁸ Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» от 27.11.2018 № 424-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 03.12.2018. № 49 (часть I). Ст. 7496.

¹⁸⁹ См.: Письмо Минфина России от 19.11.2015 № 03-08-05/67072 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

¹⁹⁰ См.: Письмо Минфина России от 07.10.2011 № 03-08-05 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Письмо ФНС России от 20.02.2016 № ОА-4-17/2847@ // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

¹⁹¹ См.: Письмо Минфина России от 13.09.2021 № 03-04-06/74127 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс

– выплата доходов по инвестиционным паям российских ПИФ (кроме доходов от ПИФ недвижимости, порядок налогообложения которых урегулирован подпунктом 9.1 пункта 1 статьи 309 НК РФ).

С 2019 г. в связи с принятием Федерального закона от 27.11.2018 № 424-ФЗ доходы в виде имущества и имущественных прав, получаемых иностранными участниками или акционерами российских организаций при выходе из таких организаций или их ликвидации (в части, превышающей размер их вклада в уставный капитал), признаются дивидендами для целей налогообложения¹⁹².

Аналогичные изменения с 2019 г. внесены и в нормы, регулирующие НДФЛ. Так, вновь введенный абзац второй подпункта 1 пункта 1 статьи 208 НК РФ относит к дивидендам в том числе доходы в виде денежных средств или иного имущества, полученных физическим лицом-нерезидентом при ликвидации российской организации или выходе из нее, в части, превышающей расходы такого физического лица на приобретение акций (долей, паев) этой организации.

По этой причине подпункт 2 пункта 1 статьи 309 НК РФ в актуальной редакции к вышеописанным хозяйственным операциям не применяется.

Также с 2020 года в силу изменений, внесённых в подпункт 15 пункта 1 статьи 251 НК РФ, не признаётся доходом, облагаемым налогом на прибыль организаций, увеличение номинальной стоимости долей или акций, а равно получение дополнительных акций, при увеличении уставного капитала хозяйственного общества за счёт его нераспределённой прибыли. Данное правило не имеет исключений для иностранных организаций и соответствует экономической природе таких операций. По нашему мнению, отсутствует доход в такой ситуации и для участников (акционеров) – физических лиц, хотя прямо в законодательстве это не закреплено и существует иная судебная

¹⁹² См., например: Письмо Минфина России от 23.10.2020 № 03-08-05/92702 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Письмо Минфина России от 17.09.2020 № 03-08-05/81640 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс и проч.

практика.¹⁹³ Данный вопрос нуждается в законодательном уточнении, однако касается всех категорий налогоплательщиков, российских и иностранных, в связи с чем выходит за рамки настоящего исследования.

В целом представляется спорным налогообложение денежных средств, направляемых иностранными организациями на пополнение чистых активов дочерних российских юридических лиц. Так, в деле № А56-44788/2018, рассмотренном Верховным Судом РФ, проценты российской организации, начисленные иностранной материнской компании – налогоплательщику и перекавалифицированные в дивиденды, были направлены на увеличение чистых активов российской организации на основании соглашения о зачете взаимных встречных требований, заключенного между указанными лицами, в условиях принятия материнской компанией решения о внесении вклада в имущество дочерней организации на ту же сумму¹⁹⁴. Верховный Суд РФ в Определении от 02.10.2019 по данному делу отметил, что подобное соглашение о зачете является формой выплаты дивидендов иностранной материнской компании, поскольку «вклад в имущество может быть осуществлен иностранным участником российской организации только за счет того, что ему принадлежит – распределенного в его пользу (выплаченного) дохода»¹⁹⁵.

Такой подход, по нашему мнению, не соответствует определению дохода, установленному налоговым законодательством. Так, в соответствии со статьей 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода налогоплательщика, то есть увеличение его капитала за счет поступления активов или погашения обязательств¹⁹⁶. В ситуации, когда проценты,

¹⁹³ См., например: Определение Конституционного Суда РФ от 16.01.2009 № 81-О-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2009. № 4.

¹⁹⁴ См., например: Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.12.2018 № 13АП-27063/2018 по делу № А56-44788/2018 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 04.03.2019 № Ф07-1851/2019 по делу № А56-44788/2018 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

¹⁹⁵ Определение Верховного Суда РФ от 02.10.2019 № 307-ЭС19-8719 по делу № А56-44788/2018 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

¹⁹⁶ Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99» (ред. от 27.11.2020) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. № 26. 28.06.1999.

переквалифицированные в дивиденды, начислены дочерней организацией, но не выплачены и никогда не будут выплачены, денежные средства, являющиеся имущественной базой для выплаты, остаются в собственности дочерней организацией и не влияют на имущественное положение материнской компании. В такой ситуации фактически имеет место отказ материнской компании от получения средств дочерней организации в пользу последней, а не скрытое их получение.

Схожая оценка отношений юридических лиц и их участников (акционеров) была продемонстрирована Верховным Судом США (*Supreme Court of the United States*) в деле *Eisner v. Macomber*. Согласно фабуле данного дела, компанией Standard Oil было принято решение о капитализации части нераспределенной прибыли, вследствие чего она передала своим акционерам дополнительные акции, которые, однако, не увеличивали их долю участия в уставном капитале акционерной компании. Налоговые органы сочли такое распределение дополнительных акций за альтернативный способ выплаты дивидендов и признали его налогооблагаемым доходом акционера.

Однако Верховный Суд США встал на сторону налогоплательщика, указав, что целью любого инвестирования является получение инвестором в собственность части прибыли компании, образующейся в результате использования инвестированных активов (имущества, денежных средств). До тех пор, пока эта часть прибыли, формирующая потенциальный доход инвестора, остается в собственности компании, она не увеличивает капитал самого инвестора и не может считаться его доходом. Поскольку в рассматриваемом деле произошла капитализация прибыли Standard Oil, активы акционерной компании не уменьшились (прибыль осталось в ее собственности). Последовавший за капитализацией выпуск дополнительных акций, не изменяющий размер доли акционера, не привел к увеличению его капитала, а, следовательно, и к получению дохода¹⁹⁷.

¹⁹⁷ URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/252/189/> (дата обращения: 30.01.2022).

С учетом изложенного, мы полагаем, что направление денежных средств, не выплаченных иностранной материнской компании, на увеличение чистых активов дочерней российской организации не может рассматриваться в качестве способа выплаты дохода иностранной компании, поскольку описанная операция фактически представляет собой отказ материнской компании от получения причитающегося ей дохода.

Выплата участнику денежных сумм при уменьшении уставного капитала российского хозяйственного общества образует доход, только если она производится сверх вклада участника, за счёт прибыли организации, которая ранее использована для увеличения уставного капитала. Такой доход, на наш взгляд, следует отнести к дивидендам, а не к отдельному виду доходов в виде «распределения имущества» организаций.

Что касается выплаты доходов пайщикам российских инвестиционных фондов, этот доход экономически однороден дивидендам, но формально к ним не относится, так как паевой инвестиционный фонд не является организацией. Также дискуссионным видится отнесение этих выплат к распределению имущества «организаций и их объединений», так как паевой инвестиционный фонд не является ни организацией, ни объединением организаций. Поэтому мы полагаем возможным законодательно приравнять эти выплаты к дивидендам или установить для них отдельный вид дохода.

В силу действующей формулировки подпункта 2 пункта 1 статьи 309 НК РФ, которая не предполагает участия иностранного налогоплательщика в российском юридическом лице (или ином объединении лиц), выплачивающем доход, в качестве обязательного условия налогообложения, данная норма применяется к иным случаям передачи имущества в пользу иностранных организаций, которые не подпадают по действие других подпунктов пункта 1 статьи 309 НК РФ или пункта 2 той же статьи.

Данный тезис неоднократно находил подтверждение в российской судебной практике. При этом, как указывают суды, ключевым условием применения подпункта 2 пункта 1 статьи 309 НК РФ к доходу, получаемому

иностранной организацией, является отсутствие встречного предоставления в адрес российского лица, выплачивающего такой доход (безвозмездность).

Так, в деле № А40-10532/17¹⁹⁸ арбитражные суды рассматривали ситуацию обратного выкупа российской организацией акций российской акционерного общества у группы иностранных взаимозависимых лиц. Данный выкуп произошел по цене, значительно превышающей цену первоначальной продажи, в отсутствие каких-либо разумных экономических причин. Суды в настоящем деле пришли к выводу, что разница между ценой первоначальной продажи акций и ценой их обратного выкупа у иностранных компаний является доходом последних, подпадающим под действие подпункта 2 пункта 1 статьи 309 НК РФ. При этом в качестве ключевого отличия данного случая от обычного дохода от продажи ценных бумаг, не облагаемого в России в силу пункта 2 статьи 309 НК РФ, суды указали отсутствие возмездности и волеизъявления покупателя (российской организации) на получение встречного предоставления, эквивалентного уплаченной цене. Фактически, по мнению судов, в данном деле имели место мнимые сделки купли-продажи акций, единственной целью которых являлась безвозмездная передача имущества (денежных средств) российской организации иностранному налогоплательщику.

Аналогичный подход продемонстрировали суды и при рассмотрении дела № А13-5850/2014¹⁹⁹, указав, что внесение российской организацией акций российского акционерного общества в уставный капитал кипрских компаний преследовало цель их дальнейшей передачи в собственность

¹⁹⁸ См., например: Решение Арбитражного суда города Москвы от 28.04.2017 по делу № А40-10532/17 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 24.07.2017 по делу № А40-10532/17 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Постановление Арбитражного суда Московского округа от 03.11.2017 по делу № А40-10532/17 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Определение Верховного Суда РФ от 27.02.2018 по делу № А40-10532/17 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

¹⁹⁹ Решение Арбитражного суда Вологодской области от 29.04.2015 по делу № А13-5850/2014 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.11.2015 по делу № А13-5850/2014 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 15.03.2016 по делу № А13-5850/2014 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Определение Верховного Суда РФ от 05.08.2016 по делу № А13-5850/2014 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

компаний, зарегистрированных на территории Британских Виргинских островов. При этом стоимость акций кипрских компаний, полученных российской организацией вследствие внесения вклада в уставный капитал, была существенно ниже стоимости вложенных акций российского АО. В результате сделки по внесению вкладов в уставные капиталы кипрских компаний были признаны мнимыми, а передача им акций российского АО была квалифицирована как распределение имущества российской организации, подпадающее под действие подпункта 2 пункта 1 статьи 309 НК РФ.

С учетом вышеописанных актов толкования и правоприменительной практики, подпункт 2 пункта 1 статьи 309 НК РФ применяется к операциям по передаче имущества российских юридических и иных лиц (и их объединений) в пользу иностранных организаций без встречного предоставления со стороны последних. Следовательно, данный вид дохода является ничем иным, как безвозмездной передачей активов российской организации в пользу иностранного лица. По общему правилу, такие активы приобретаются российской организацией в процессе осуществления своей экономической деятельности и за счет средств, полученных от такой деятельности. Соответственно, источником такого дохода являются человеческие факторы производства российской организации, передающей активы, чья деятельность приводит к созданию добавленной стоимости и получению прибыли, за счет которой приобретаются такие активы.

Поскольку, как было отмечено выше, российское налоговое законодательство презюмирует, что организации, зарегистрированные в РФ, ведут свою деятельность на территории России, безвозмездная передача их активов иностранным лицам обоснованно признается доходом от российских источников. Именно в качестве безвозмездной передачи имущества, а не как «распределение» имущества, этот вид дохода, по нашему мнению, и подлежит законодательному закреплению.

§2.3. Доходы от реализации акций (долей)

Подпункт 5 пункта 1 статьи 208 НК РФ для целей НДФЛ относит к доходам от российских источников доходы от реализации в Российской Федерации акций, иных ценных бумаг, долей участия в уставном капитале организаций.

В отношении доходов иностранных физических лиц от реализации ценных бумаг Минфин России неоднократно указывал, что место такой реализации определяется по месту нахождения депозитария или регистратора, осуществляющего учет сделок, влекущих переход права собственности на указанные ценные бумаги²⁰⁰. В случае их нахождения в РФ российская территория будет признаваться местом реализации ценных бумаг и, следовательно, страной источника дохода от их реализации. При этом, по мнению Минфина России, место заключения договора для вышеописанных целей значения не имеет.

В отношении реализации долей участия в уставном капитале организаций Минфин России указывал, что действие подпункта 5 пункта 1 статьи 208 НК РФ направлено на налогообложение доходов от операций исключительно с долями российских ООО²⁰¹. Таким образом, в отношении имущества (имущественных прав), которые не имеют фактического места нахождения в силу своей нематериальной природы, Минфин России предлагает использовать место их учета для определения территориальной привязки.

Модельные конвенции ОЭСР и ООН регулируют налогообложение операций по реализации движимого имущества и имущественных прав в

²⁰⁰ См., например: Письмо Минфина России от 19.07.2019 № 03-04-05/54633 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо Минфина России от 27.12.2010 № 03-04-06/2-315 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс и проч.

²⁰¹ См., например: Письмо Минфина России от 28.03.2019 № 03-08-05/21407 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо Минфина России от 18.01.2019 № 03-08-05/2177 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письма Минфина России от 24.05.2018 № 03-04-06/35274, от 08.06.2017 № 03-04-05/35868 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо Минфина России от 04.02.2013 № 03-04-05/4-92 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс и проч.

разреze доходов от прироста капитала. Так, статья 13 МК ОЭСР определяет, что такие доходы подлежат налогообложению только в стране резидентства продавца, за исключением случаев реализации имущества, принадлежащего постоянным представительствам и используемого в их деятельности на территории иностранного государства-участника соглашения об избежании двойного налогообложения²⁰².

МК ООН в вопросе налогообложения доходов от продажи движимого имущества в целом использует тот же подход, что и МК ОЭСР. Однако пунктом 5 статьи 13 МК ООН предусмотрено дополнительное исключение из общего порядка распределения прав договаривающихся государств на налогообложение доходов от отчуждения движимого имущества. Так, указанной нормой установлено, что доход иностранного лица от отчуждения определенного пакета (доля устанавливается сторонами соглашения) акций национальной компании подлежит налогообложению в стране резидентства этой компании, при условии, что продавец в течение 12 месяцев, предшествующих сделке, владел определенной долей в капитале такой компании. Как следует из пункта 9 комментариев к статье 13 МК ООН, данное правило связано с желанием многих стран облагать доходы от операций с акциями их национальных компаний вне зависимости от места, где совершаются такие операции. Однако из соображений удобства налогового администрирования составителями модельной конвенции было предложено установить определенное пороговое значение доли отчуждаемых акций, с тем, чтобы облагать лишь крупные операции, приводящие к существенному перераспределению долей участия в капитале организаций²⁰³.

По нашему мнению, доходы от реализации в Российской Федерации акций, иных ценных бумаг, долей участия в уставном капитале организаций, обоснованно признаются полученными от источников в РФ по следующим причинам. Так, в случае с доходами от реализации акций, ценных бумаг и

²⁰² URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page40 (дата обращения: 30.01.2022).

²⁰³ URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (дата обращения: 30.01.2022).

долей участия в уставном капитале организаций законодатель прямо предусмотрел, что такая реализация должна осуществляться на территории РФ. Как уже было указано выше, такая оговорка означает, что сделки должны быть зарегистрированы и соответствующим образом оформлены у российских депозитариев или регистраторов.

В соответствии со статьей 12 Федерального закона «Об ООО» доля в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью переходит к ее приобретателю в момент внесения соответствующей записи в реестр регистрации юридических лиц. В отношении эмиссионных ценных бумаг (в том числе акций акционерных обществ) статья 29 Федерального закона «О рынке ценных бумаг» устанавливает схожее правило, связывающее переход права собственности на ценные бумаги с моментом внесения лицом, осуществляющим учет прав на ценные бумаги, соответствующей записи в реестре²⁰⁴. В отношении незэмиссионных ценных бумаг правило об обязательном совершении регистрационных действий для оформления перехода права собственности не установлено, однако из гипотезы подпункта 5 пункта 1 статьи 208 НК РФ следует, что такие операции должны совершаться в Российской Федерации, то есть передача соответствующего имущества осуществляется на территории РФ.

В силу положений отраслевого законодательства акции акционерных обществ и доли в уставном капитале обществ с ограниченной ответственностью являются активами, удостоверяющими определенный объем прав их владельцев, в том числе на участие в управлении соответствующими организациями и в распределении их прибыли. По общему правилу, рыночная стоимость таких акций и долей находится в прямой корреляции с финансовыми результатами деятельности соответствующих организаций, в том числе размерами получаемой прибыли.

²⁰⁴ Федеральный закон «О рынке ценных бумаг» от 22.04.1996 № 39-ФЗ (ред. от 31.07.2020) // Собрание законодательства РФ. № 17. 22.04.1996. Ст. 1918.

Как уже было установлено в Главе 1 настоящего исследования, источником прибыли организаций являются их человеческие факторы производства, используемые при создании добавленной стоимости. Соответственно, стоимость акций (долей) организаций и размер потенциальной выгоды от их продажи определяются результатами использования человеческих факторов производства этих организаций. В связи с этим, по нашему мнению, источником дохода от продажи акций (долей) организаций являются человеческие факторы производства этих организаций.

В таком случае страной источника дохода от продажи долей (акций) организации должно признаваться государство, где ее человеческие факторы производства используются в деятельности, приводящей к созданию добавленной стоимости. Поскольку, как уже было отмечено, российское налоговое законодательство руководствуется презумпцией, согласно которой местом деятельности российских организаций является территория РФ, доходы от продажи акций (долей) таких организаций обоснованно считаются полученными от российских источников.

При этом, по нашему мнению, данное правило должно распространяться и на налогообложение организаций, в связи с чем пункт 1 статьи 309 НК РФ следует дополнить следующим подпунктом: *«Следующие виды доходов, полученных иностранной организацией, которые не связаны с ее предпринимательской деятельностью в Российской Федерации, относятся к доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации и подлежат обложению налогом:*

... доходы от реализации акций (долей в уставном капитале) российских организаций».

§2.4. Процентные доходы от долговых обязательств

Подпунктом 3 пункта 1 статьи 309 НК РФ к налогооблагаемым доходам иностранных организаций от источников в РФ относятся процентные доходы

от долговых обязательств по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, а также от иных долговых обязательств российских организаций. Аналогичной нормой подпункта 1 пункта 1 статьи 208 НК РФ к доходам от российских источников для целей НДФЛ отнесены проценты, полученные от российских организаций, индивидуальных предпринимателей и обособленных подразделений иностранных организаций в РФ.

Для целей налогообложения процентами признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления), на что указывает пункт 3 статьи 43 НК РФ. Пункт 1 статьи 269 НК РФ, в свою очередь, дает определение долговым обязательствам (кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от способа их оформления), однако из гипотезы данной нормы следует, что она распространяется только на налог на прибыль организаций.

Перечисленные обязательства различны по своей правовой природе, что подтверждается и особенностями их гражданско-правового регулирования: займы и кредиты регулируются главой 42 ГК РФ, договоры банковского вклада – главой 44 ГК РФ, банковского счета – главой 45 ГК РФ. Однако в основе их лежат схожие экономические отношения: одна сторона (должник) получает от другой стороны (кредитора) денежные средства или иные вещи, определяемые родовыми признаками. Взамен кредитор получает право требования на возврат не только переданного имущества, но еще и определенной платы за его использование – процентов²⁰⁵.

К доходам от российских источников, по нашему мнению, также относятся и проценты, начисляемые по остаткам на расчетных счетах и по банковским вкладам (депозитам), открытым в российских банках. Так, пункт

²⁰⁵ См., например: статьи 809, 819, 838, 852 ГК РФ; Определение Верховного Суда РФ от 05.02.2015 № 310-ЭС14-8472 по делу № А68-10784/2013 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

1 статьи 269 НК РФ, как уже было отмечено выше, причисляет банковские счета и вклады к долговым обязательствам для целей налога на прибыль. При этом статьями 845 и 852 ГК РФ установлено, что банк вправе пользоваться денежными средствами, находящимися на банковском счете клиента, начисляя за это проценты, размер которых определяется условиями договора банковского счета. Каких-либо ограничений относительно статуса такого счета (расчетный или сберегательный) ГК РФ не предусматривает. Данные правила в силу пункта 3 статьи 834 ГК РФ применяются и к отношениям из договора банковского вклада (депозита).

Соответственно, проценты по вкладам (депозитам) и по остаткам на расчетных счетах иностранных организаций в российских банках соответствуют гипотезе подпункта 3 пункта 1 статьи 309 НК РФ, которая относит к облагаемым у источника в РФ процентные доходы по любым долговым обязательствам российских организаций. Для целей НДФЛ, в том числе взимаемого с нерезидентов²⁰⁶, проценты по вкладам и по остаткам на банковских счетах прямо отнесены к облагаемым доходам пунктом 1 статьи 214.2 НК РФ.

Статус процентов как вознаграждения за предоставление денежных средств подтверждается и разъяснениями ОЭСР. Так, в пункте 1 комментариев к статье 11 Модельной конвенции отмечено, что под «процентами» понимается плата за использование заемных средств, характеризуемая как «доход от движимого капитала»²⁰⁷. При этом в пункте 3 статьи 11 самой Модельной конвенции ОЭСР проценты определяются как «доход от долговых обязательств любого вида, в том числе обеспеченных залогом или дающих право на участие в прибыли должника, за исключением пеней и иных штрафных санкций за просрочку платежей по этим долговым

²⁰⁶ См: Письмо Минфина России от 05.06.2018 № 03-04-06/38483.

²⁰⁷ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page705 (дата обращения: 30.01.2022).

обязательствам»²⁰⁸. Кроме того, как уже отмечалось выше, в Докладе о недостаточной капитализации (1986 г.) ОЭСР относила предоставление заемного капитала к одному из способов финансирования компаний²⁰⁹. По условиям такого финансирования кредитор приобретает права на вознаграждение за пользование заемным капиталом, а также на его возврат в установленный срок²¹⁰.

Описанные свойства процентов следует учитывать при определении источника данного вида доходов. Так, само по себе предоставление финансирования, осуществляемое кредитором, является лишь передачей денежных средств иному лицу, не приводящей к созданию добавленной стоимости, за счет которой кредитор может получить доход. Между тем в случае долговых отношений добавленная стоимость создается должником, который посредством задействования своих человеческих факторов производства использует заемные средства в собственной экономической деятельности, что обеспечивает возможность получения им прибыли, за счет которой в дальнейшем будут выплачены проценты кредитору.

По этой причине, на наш взгляд, источником дохода в виде процентов следует считать человеческие факторы производства, посредством задействования которых заемный капитал используется должником для создания добавленной стоимости. В этом случае страной источника такого дохода является государство, где заемные средства посредством человеческих факторов производства используются в деятельности должника, приводящей к созданию добавленной стоимости.

Анализируя правила источника в отношении процентов, получаемых иностранными налогоплательщиками, полагаем полезным обратиться к опыту американского законодательства. Так, §861(a)(1) КВД США устанавливает,

²⁰⁸ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page67 (дата обращения: 30.01.2022).

²⁰⁹ См: Анищенко Д.Е., Кочетова В.А. Переквалификация займа в инвестицию: опыт России и США // Налоговед. 2019. № 9. С. 50.

²¹⁰ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_1125b99a-en#page2 (дата обращения: 30.01.2022).

что у источника выплаты в США облагаются проценты, выплачиваемые по долговым обязательствам американских резидентов – физических лиц и организаций (в том числе по векселям и облигациям), а также по обязательствам самого государства или его штатов. Данная норма аналогична подпункту 3 пункта 1 статьи 309 и подпункту 1 пункта 1 статьи 208 НК РФ и базируется, по нашему мнению, на презумпции ведения хозяйственной деятельности в стране регистрации, описанной в предыдущих параграфах настоящей главы.

Однако нормы налогового права США содержат ряд исключений из вышеописанного правила, которые не предусмотрены НК РФ. Так, §1.861-2(a)(2) СФП США уточняет, что налогооблагаемыми доходами от источников в США также признаются проценты, выплачиваемые иностранными организациями и партнерствами. Но это положение применяется лишь при соблюдении двух условий: (1) иностранный заемщик осуществляет предпринимательскую деятельность в США в том налоговом периоде (году), в котором он выплачивает налогооблагаемые проценты, и (2) не менее 50% от всего валового дохода иностранного заемщика за 3 года, предшествующих году выплаты процентов, были получены от ведения предпринимательской деятельности в США²¹¹.

Данное правило во многом схоже с положениями §861(a)(2) КВД США, применяемыми к дивидендам (содержание которых было описано в §1.1. настоящей Главы). Обе нормы обращают внимание не на субъект выплаты (т.е. лицо, выплачивающее проценты или дивиденды), а на ее объект, а именно – источник происхождения прибыли, за счет которой выплачиваются проценты или дивиденды. Если такая прибыль в существенном объеме формируется из доходов, полученных от деятельности на территории США, то и доходы, выплачиваемые за счет этой прибыли, относятся к американским источникам.

²¹¹ URL: <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.861-2> (дата обращения: 30.01.2022).

Такой подход, по нашему мнению, соответствует предлагаемому нами определению источника дохода, поскольку он учитывает реальное место формирования прибыли организации – должника, то есть место использования его человеческих факторов производства и заемного капитала для создания добавленной стоимости. Российское налоговое законодательство в пункте 1 статьи 310 НК РФ предусматривает возможность обложения процентов, выплачиваемых иностранными организациями за счет прибыли от деятельности на территории РФ, но только в тех случаях, когда эти проценты выплачиваются непосредственно постоянными представительствами таких иностранных организаций.

Между тем мы полагаем обоснованным право РФ на налогообложение процентов, выплачиваемых иностранными организациями за счет прибыли от деятельности на территории РФ и в иных случаях, когда плательщиком процентов не выступает постоянное представительство в России. Для реализации данного права, по нашему мнению, могут использоваться сведения межстрановой отчетности, представляемой в российские налоговые органы на основании норм главы 14.4-1 НК РФ. В частности, на постоянные представительства иностранных организаций в РФ может быть возложена обязанность представлять информацию о доходах и прибыли этих организаций за трехлетний период, а также информацию о выплачиваемых ими процентах по всем долговым обязательствам. В целях удобства налогового администрирования и контроля, налог с процентов, выплачиваемых иностранной организацией за счет прибыли от деятельности в РФ, должен самостоятельно рассчитываться и уплачиваться постоянным представительством этой иностранной организации в России.

Еще одно основание для отнесения процентов, выплачиваемых нерезидентами, к национальным источникам установлено в §1.861-2(a)(5) СФП США. Данная норма применяется в случаях опосредованной выплаты процентов, когда обязанность по их уплате исполняется не должником –

резидентом, а третьим лицом – нерезидентом, выступающим в качестве поручителя или гаранта по долговому обязательству²¹².

Указанное правило, по нашему мнению, направлено на соблюдение принципа равенства налогообложения, при котором доходы, источником которых выступают человеческие факторы производства заемщика, облагаются одинаково, вне зависимости от порядка выплаты таких доходов. Данное правило может быть учтено и российским законодателем для целей борьбы с уклонением от уплаты налогов. В частности, в силу статьи 379 ГК РФ в случае, если обязательства российского должника перед иностранным кредитором погашаются иностранным банком – гарантом, то у последнего возникают права требования к российскому должнику.

Однако, согласно этой же норме, исполнение обязательства должника – принципала перед иностранным банком – гарантом уже не будет рассматриваться как выплата процентов по заемному обязательству, а квалифицируется как возмещение сумм по банковской гарантии. В этом состоит существенное отличие независимой гарантии как способа обеспечения обязательств от поручительства, поскольку в соответствии со статьей 365 ГК РФ поручитель, исполнивший обязательств за должника, приобретает к нему права требования по исполненному обязательству. По этой причине в случае погашения иностранным банком – гарантом обязательств российского должника по уплате процентов иностранному кредитору, такая выплата процентов не будет облагаться налогом в РФ. Равным образом, исходя из действующего содержания пунктов 1 статей 208 и 309 НК РФ, у источника в России не будут облагаться и суммы возмещений, выплаченные иностранному гаранту российскими заемщиками.

Между тем подобное структурирование хозяйственных отношений, по нашему мнению, является именно погашением заемных обязательств (в том числе уплатой процентов) российских заемщиков перед иностранными

²¹² URL: <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.861-2> (дата обращения: 30.01.2022).

кредиторами, хотя и опосредованное иностранным гарантом. В связи с этим, мы полагаем, что применение подпункта 1 пункта 1 статьи 208 и подпункта 3 пункта 1 статьи 309 НК РФ следует распространить на возмещения иностранным гарантам сумм, выплаченных в связи с обеспечением обязательств российских заемщиков перед иностранными кредиторами – в части, приходящейся на уплату процентов по таким обязательствам.

Кроме того, подпунктом 7 пункта 1 статьи 309 НК РФ к доходам иностранных организаций от российских источников отнесены лизинговые платежи, которые были объединены законодателем в одну группу доходов вместе с арендными платежами. Особенностью лизинговых отношений в силу статьи 665 ГК РФ является обязанность арендодателя по указанию арендатора приобрести в собственность конкретное имущество, которое затем будет передано во временное владение и пользование. Подобная особенность нашла отражение и в структуре доходов, получаемых лизингодателем.

Так, в силу статьи 28 Федерального закона «О финансовой аренде (лизинге)» в состав лизинговых платежей включается возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, оказанием иных услуг по договору, а также доход лизингодателя. Кроме того, в общую сумму лизинговых платежей по договору выкупного лизинга может включаться и выкупная цена арендуемого имущества²¹³. По этой причине подпункт 7 пункта 1 статьи 309 НК РФ конкретизирует, что налоговой базой для данного вида доходов служит вся сумма лизингового платежа, за вычетом возмещения лизингодателю стоимости лизингового имущества.

Между тем, объединение в подпункт 7 пункта 1 статьи 309 НК РФ в одну группу доходов от аренды имущества и лизинговых платежей не вполне корректно, поскольку не учитывает особенностей структуры доходов лизингодателя по договору выкупного лизинга. Так, в пункте 2 Постановления

²¹³ Федеральный закон «О финансовой аренде (лизинге)» от 29.10.1998 № 164-ФЗ (ред. от 16.10.2017) // Собрание законодательства РФ. 02.11.1998. № 44. Ст. 5394.

Пленума ВАС РФ от 14.03.2014 № 17 отмечено, что в случае выкупного лизинга «имущественный интерес лизингодателя заключается в размещении и последующем возврате с прибылью денежных средств»²¹⁴. Схожая квалификация выкупного лизинга именно как отношений по предоставлению финансирования лизингодателем для целей приобретения имущества лизингополучателем была дана в пунктах 10, 16, 17, 21, 26 и 29 Обзора судебной практики по спорам, связанным с договором финансовой аренды (лизинга) (утвержден Президиумом Верховного Суда РФ 27.10.2021)²¹⁵. Кроме того, Верховный Суд РФ в своих отдельных Определениях, вынесенных по итогам рассмотрения споров о лизинге, отмечал, что лизинговые платежи включают в себя возврат финансирования (то есть оплату стоимости лизингового имущества) и оплату услуги за предоставление этого финансирования (то есть лизинговых процентов)²¹⁶.

Составители МК ООН в пункте 13.3 комментариев к статье 12 также обращали внимание на отличие арендных платежей от доходов, получаемых за передачу имущества в лизинг (финансовую аренду), которые «эквивалентны процентам» и подлежат налогообложению в соответствующем им порядке²¹⁷.

По этой причине, учитывая принцип равенства налогообложения, предполагающий применение одинаковых налоговых последствий к одинаковым по своему экономическому содержанию хозяйственным операциям, мы полагаем, что в подпункт 3 пункта 1 статьи 309 НК РФ, регулирующий процентные доходы от долговых обязательств, следует включить и норму о налогообложении лизинговых платежей по договору выкупного лизинга имущества, используемого на территории РФ.

²¹⁴ Постановление Пленума ВАС РФ "Об отдельных вопросах, связанных с договором выкупного лизинга" от 14.03.2014 № 17 // Вестник ВАС РФ. 2014. № 5, май.

²¹⁵ URL: <https://www.vsrfr.ru/documents/all/30477/> (дата обращения: 30.01.2022).

²¹⁶ См., например: Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 13.07.2016 № 309-КГ16-1524 по делу № А47-314/2015 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 23.03.2017 по делу № 307-ЭС16-3765(4,5), А66-4283/2014// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

²¹⁷ URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (дата обращения: 30.01.2022).

§2.5. Доходы от использования прав на объекты интеллектуальной собственности (роялти)

В соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 309 НК РФ доходами от российских источников признаются доходы от использования в России прав на объекты интеллектуальной собственности. НК РФ к данной категории доходов относит, среди прочего, любые платежи, получаемые в качестве возмещения за использование или за предоставление права использования любого авторского права на художественные произведения, использование любых патентов, товарных знаков, чертежей или моделей либо использование информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта.

Подпунктом 3 пункта 1 статьи 208 НК РФ схожее правило закреплено и в отношении НДФЛ: доходы, полученные физическими лицами от использования в РФ авторских и смежных прав, относятся к российским источникам.

Толкуя положения подпункта 4 пункта 1 статьи 309 НК РФ, Минфин России неоднократно указывал, что данная норма не распространяется на доходы от продажи прав на объекты интеллектуальной собственности (например, договор отчуждения исключительных прав в соответствии со статьей 1233 ГК РФ). В отношении таких операций применяется общее правило пункта 2 статьи 309 НК РФ, согласно которому доходы от продажи имущества и имущественных прав (в данном случае – исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности) облагаются налогом по месту нахождения продавца²¹⁸.

Также, по мнению Минфина России и судов, для целей применения подпункта 4 пункта 1 статьи 309 НК РФ следует отделять доходы от

²¹⁸См., например: Письмо Минфина России от 13.12.2019 № 03-08-05/97816 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо Минфина России от 27.10.2015 № 03-08-05/61717 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письма Минфина России от 28.10.2015 № 03-08-05/61954, № 03-08-05/61955 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо Минфина России от 13.01.2015 № 03-08-05/69524 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс и проч.

использования или предоставления права использования объектов интеллектуальной собственности и смежные доходы (оплата консультационных услуг, связанных с использованием объектов интеллектуальной собственности; оплата услуг по внедрению и адаптации программного обеспечения, являющегося предметом лицензионного соглашения; оплата услуг по предоставлению персонала, осуществляющего работу с таким программным обеспечением и проч.)²¹⁹.

Рассматривая вопрос регулирования налогообложения роялти на уровне международных соглашений, необходимо обратиться, в первую очередь, к статье 12 МК ОЭСР и комментариям к ней. Так, в понимании МК ОЭСР «роялти» представляют собой «платежи любого рода, полученные в качестве вознаграждения за использование или право на использование любого авторского права на литературную, художественную или научную работу, включая кинофильмы, патенты любых типов, торговые марки, дизайн или модель, ноу-хау, или информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта»²²⁰.

При этом Модельная конвенция ясно отделяет роялти от иных видов доходов. К примеру, в соответствии с пунктом 11.4 Комментариев режим налогообложения роялти за предоставления ноу-хау не может распространяться на оплату сопутствующих услуг, таких как:

- послепродажное и гарантийное обслуживание;
- предоставление перечня потенциальных клиентов, разработанного специально для приобретателя ноу-хау;
- консультационные услуги технических сотрудников, аудиторов и юристов по вопросу использования ноу-хау, и проч.

²¹⁹ См., например: Письмо Минфина России от 29.04.2011 № 03-08-05 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС, КонсультантПлюс; Постановление Президиума ВАС РФ от 30.09.2008 № 2747/08 по делу № А59-3388/05-С24 // "Вестник ВАС РФ", 2009, № 1.; Постановление ФАС Поволжского округа от 19.10.2009 по делу № А55-20439/2008 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 19.10.2018 № 09АП-45255/2018 по делу № А40-131960/16 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

²²⁰ OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, P.39.

Такие доходы, по мнению МК ОЭСР, следует относить к доходам от предпринимательской деятельности, несмотря на их самую непосредственную связь с объектом лицензионных платежей (ноу-хау).

Также, по мнению МК ОЭСР, в качестве роялти не могут быть квалифицированы платежи за право эксклюзивной дистрибуции товаров или услуг. В такой ситуации дистрибьютор не приобретает лицензию на использование торговой марки или фирменного наименования, под которыми реализуются товары и услуги, а лишь получает эксклюзивное право на их реализации на территории своего государства. Таким образом, и сами платежи за такое право не могут признаваться платой за пользование объектами интеллектуальной собственности.

Схожие со статьей 12 МК ОЭСР правила установлены и статьей 12 МК ООН, на что ее составителями прямо указывается в пункте 1 комментариев к данной статье. Так, указанная норма также распространяется на налогообложение роялти, то есть вознаграждения за использование или предоставления права на использование авторских прав на произведения науки или искусства, товарные знаки, промышленного, коммерческого или научного оборудования, а также ноу-хау²²¹. Пункт 12 комментариев к статье 12 МК ООН также относит к категории роялти различные виды компенсаций и штрафов, выплачиваемых правообладателям в связи с незаконным использованием принадлежащих им объектов интеллектуальной собственности.

При этом примечательно, что составители и МК ООН (в пункте 3 комментариев к статье 12²²²), и МК ОЭСР (в пункте 1 комментариев к статье 12²²³) прямо именуют роялти «доходом от сдачи внаем» нематериальных активов, что, по нашему мнению, делает их экономически схожими с

²²¹ URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (дата обращения: 30.01.2022).

²²² URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (дата обращения: 30.01.2022).

²²³ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page759 (дата обращения: 30.01.2022).

арендными платежами, которые представляют собой доход от сдачи в наем вещей.

Подобная схожесть данных видов доходов признается и американским налоговым законодательством, которое объединило правила о налогообложении арендных платежей и роялти, получаемых иностранными лицами, в одну норму – §861(a)(4) КВД США. Согласно этому положению, доходом от национальных источников признаются роялти, уплачиваемые в отношении нематериальных активов, находящихся в США или используемых на территории США, в том числе патентов, авторских прав, ноу-хау, товарных знаков, торговых марок, франшизы и прочих нематериальных активов²²⁴.

Толкуя данную норму, §1.861-5 СФП США указывает, что «доход, возникающий от аренды любого имущества, материального или нематериального, находящегося на территории США, или от использования имущества, материального или нематериального, на территории США, относится к источникам в США»²²⁵.

Кроме того, в соответствии с §1.861-5 и § 1.871-11 СФП США роялти также признаются доходы от реализации прав на нематериальные активы в случае комбинированного способа определения договорной цены продаваемых активов. Так, если менее 50% цены уплачивается в виде фиксированного платежа, а оставшаяся часть зависит от прибыльности или производительности соответствующего нематериального актива, используемого или находящегося на территории США, то вся цена, уплаченная по договору реализации (отчуждения) прав, будет признаваться роялти²²⁶.

Анализируя положения подпункта 4 пункта 1 статьи 309 НК РФ и подпункта 3 пункта 1 статьи 208 НК РФ на предмет обоснованности признания соответствующих видов доходов полученными от источников в РФ, необходимо отметить следующее.

²²⁴ URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/861> (дата обращения: 30.01.2022).

²²⁵ URL: <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.861-5> (дата обращения: 30.01.2022).

²²⁶ URL: <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.871-11> (дата обращения: 30.01.2022).

Согласно классификации ОЭСР, все объекты интеллектуальной собственности могут быть разделены на следующие группы:

- Маркетинговые²²⁷: согласно определению ОЭСР, к данной категории относятся нематериальные активы, которые «помогают в коммерческом использовании товаров и услуг» или способствуют их продвижению на рынке. Такими, в частности, могут считаться товарные знаки и знаки обслуживания. Кроме того, к данной категории объектов интеллектуальной собственности относится и коммерческое обозначение, право на использование которого может быть передано на основании договора франчайзинга;
- Производственные²²⁸: изобретения, полезные модели, промышленные образцы и селекционные достижения, топологии интегральных микросхем, ЭВМ-программы для производственных нужд, ноу-хау.

В дополнение к классификации, предложенной ОЭСР, мы считаем верным выделить еще одну категорию нематериальных активов – потребительские, к которым следует относить произведения литературы, науки и искусства, компьютерные программы для потребительских нужд.

По нашему мнению, существующий в настоящее время в налоговом законодательстве РФ недифференцированный подход к налогообложению различных групп объектов интеллектуальной собственности, противоречит принципу экономического основания налогов, поскольку не учитывает принципиальные для налогообложения особенности конкретных групп нематериальных активов. По этой причине мы полагаем, что для каждой из перечисленных групп объектов интеллектуальной собственности должны применяться самостоятельные правила определения источника дохода от их использования.

- **В отношении потребительских объектов:** в данную группу входят, главным образом, объекты авторских и смежных прав – литературные,

²²⁷ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page30 (дата обращения: 30.01.2022).

²²⁸ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page33 (дата обращения: 30.01.2022).

музыкальные и аудиовизуальные произведения, произведения живописи и скульптуры, фотографические произведения и проч. В силу пункта 2 статьи 1255 и статьи 1286 ГК РФ автор (иной правообладатель) на основании лицензионного договора может передавать исключительные права на использование таких объектов (произведений), например: воспроизведение, распространение, публичный показ и иное, указано в статье 1270 ГК РФ.

По нашему мнению, в силу специфики потребительских объектов интеллектуальной собственности как нематериальных активов, наличия у них определенных признаков товара (наличие полезных потребительских свойств, не требующих доработки и или иного существенного задействования человеческих факторов производства лицензиата), в случае заключения лицензионных соглашений об использовании прав на такие объекты добавленная стоимость, за счет которой правообладатель извлекает доход (роялти), создается посредством его человеческих факторов производства.

В связи с этим мы полагаем, что источником дохода в виде роялти за использование исключительных прав на потребительские нематериальные активы являются только человеческие факторы производства правообладателя. Страна источника таких доходов, соответственно, должна определяться по месту использования таких человеческих факторов производства в деятельности, приводящей к созданию добавленной стоимости (в рассматриваемом случае – в производстве потребительского объекта интеллектуальной собственности).

Исходя из данных посылок, на наш взгляд, в статьи 208 и 309 НК РФ должны быть внесены изменения, исключающие из перечня доходов от российских источников доходы иностранных лиц от использования на территории РФ потребительских объектов интеллектуальной собственности.

– **В отношении маркетинговых объектов:** согласно статье 1484 ГК РФ, товарный знак представляет собой объект интеллектуальной собственности, используемый для индивидуализации товаров (работ, услуг) путем его размещения на реализуемых товарах, сопутствующих документах, в интернете

и проч. Права на использование товарного знака могут быть переданы по лицензионному договору в соответствии со статьей 1489 ГК РФ.

Коммерческое обозначение, в отличие от товарного знака, предназначено для индивидуализации не реализуемой продукции, а торговых и иных производственных предприятий (объектов) правообладателя и используется путем его размещения на вывесках, бланках, счетах, иной используемой в хозяйственной деятельности документации, в рекламе. В силу статьи 1539 ГК РФ права на коммерческое обозначение могут быть переданы правообладателем иному лицу только в составе предприятия, для индивидуализации которого оно используется, то есть данный нематериальный актив имеет физическую привязку к конкретному месту деятельности.

В то же время права и на товарный знак (знак обслуживания), и на коммерческое обозначение могут быть переданы по договору коммерческой концессии (франчайзинга). По условиям такого договора правообладатель обязан предоставить пользователю целый комплекс принадлежащих ему исключительных прав (в том числе на товарный знак, коммерческое обозначение, ноу-хау и проч.) для использования в предпринимательской деятельности. Вознаграждение по договору франчайзинга, согласно статье 1030 ГК РФ, может иметь разнообразные формы, с учетом объема тех прав и активов, которые передаются пользователю, в частности – фиксированные разовые и (или) периодические платежи, отчисление от выручки.

По нашему мнению, в случае использования исключительных прав на маркетинговые нематериальные активы добавленная стоимость создается именно лицензиатом. Так, товарные знаки и иные средства индивидуализации выполняют функцию «обложки», повышающей узнаваемость продукции (товаров, услуг) среди потребителей и спрос на такую продукцию. Однако же сама продукция или услуги, а, соответственно, и добавленная стоимость, производится лицензиатом посредством его человеческих факторов производства.

По этой причине мы полагаем, что источником дохода в виде роялти в отношении прав на маркетинговые нематериальные активы могут считаться человеческие факторы производства лицензиата, использующего такие нематериальные активы в своей деятельности по созданию добавленной стоимости. В таком случае страной источника таких роялти следует считать государства (государства), на территории которых указанные нематериальные активы используются с задействованием человеческих факторов производства лицензиата.

При таком подходе может ставиться вопрос и об обложении налогом цены отчуждения исключительных прав на товарный знак. Однако такое решение практически трудноосуществимо, так как невозможно определить достоверно, какая часть стоимости исключительных прав приходится на каждую страну, где он зарегистрирован и может использоваться.

Тем не менее не исключается и иной подход, в рамках которого основа стоимости маркетингового нематериального актива – это деловая репутация правообладателя, которая создана с задействованием его человеческих факторов производства. Такой подход будет означать отсутствие основания облагать налогом роялти за такие активы в стране их использования.

– **В отношении производственных объектов:** в данную группу входят нематериальные активы, используемые организациями и индивидуальными предпринимателями непосредственно в деятельности по производству и реализации товаров (работ, услуг). Перечень правомочий, устанавливаемых в отношении таких объектов, регулируется отдельными нормами части четвертой ГК РФ с учетом специфики конкретного вида активов, однако в целом такие правомочия достаточно схожи и направлены на эксплуатацию в хозяйственной деятельности тех полезных свойств, которыми наделены объекты интеллектуальной собственности производственного типа.

По нашему мнению, аналогично потребительским объектам интеллектуальной собственности, основной вклад в создание добавленной стоимости, за счет которой лицензиар извлекает доход от использования

исключительных прав на производственный объект интеллектуальной собственности, делается именно с задействованием человеческих факторов производства правообладателя – в процессе разработки и создания данного объекта, который на момент заключения лицензионного соглашения представляет собой готовый актив, не требующий дополнительного вклада со стороны человеческих факторов производства лицензиата. Ценность таких нематериальных активов обусловлена в первую очередь теми полезными свойствами, которые были заложены в них с задействованием человеческих факторов производства правообладателя.

По этой причине мы полагаем, что источником доходов от использования прав на производственные нематериальные активы следует считать человеческие факторы производства правообладателя, а государство источника дохода от использования исключительных прав на производственные нематериальные активы должно определяться по месту задействования таких человеческих факторов производства в деятельности, приводящей к созданию добавленной стоимости (в рассматриваемом случае – в производстве промышленного объекта интеллектуальной собственности).

Исходя из данных посылок, на наш взгляд, в статью 309 НК РФ могут быть внесены изменения, исключающие из перечня доходов от российских источников доходы иностранных организаций от использования на территории РФ промышленных объектов интеллектуальной собственности.

§2.6. Доходы от сдачи в аренду и иного использования имущества

В силу подпункта 7 пункта 1 статьи 309 НК РФ доходы иностранных организаций от сдачи в аренду (субаренду) имущества, используемого на территории РФ, признаются полученными от российских источников. Подпунктами 4, 8 и 9 пункта 1 статьи 208 НК РФ установлены схожие правила и в отношении НДСЛ.

Определение аренды дано в статьях 606 и 607 ГК РФ, которые характеризуют данные отношения как возмездное предоставление арендатору

во временное владение и (или) пользование имущества, не утрачивающего своих натуральных свойств в процессе его использования (неупотребляемые вещи).

Анализ практики применения подпункта 7 пункта 1 статьи 309 НК РФ свидетельствует, что ключевым условием, обуславливающим право Российской Федерации облагать арендные платежи, получаемые иностранными организациями, является факт использования имущества на территории России²²⁹. При этом, как правило, подобные споры связаны с деятельностью организаций, осуществляющих международные перевозки. Так, в деле № А40-59278/12 суды поддержали налогового агента, указав, что «ключевым моментом для признания дохода налогооблагаемым является использование переданного в аренду/субаренду имущества на территории Российской Федерации, независимо от субъекта, который осуществляет такое использование: сам арендатор или лицо, которому он передал арендованное имущество»²³⁰. В соответствии с фактическими обстоятельствами данного дела российская организация арендовала у иностранной компании самолеты, которые затем сдавала в субаренду другой российской организации. При рассмотрении настоящего спора было установлено, что компания-субарендатор использовала арендуемые самолеты для международных перевозок за пределами Российской Федерации, что стало главной причиной вывода судов о необлагаемости арендных платежей, выплачиваемых иностранному арендодателю.

В отношении НДС обложение доходов иностранных физических лиц от аренды и иного использования имущества на территории РФ регулируется

²²⁹ См., например: Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 26.01.2021 № Ф10-5436/2020 по делу № А83-10890/2019 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 19.06.2017 № Ф06-21284/2017 по делу № А06-9573/2016 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Постановление ФАС Московского округа от 22.02.2013 по делу № А40-40661/12-99-219 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Постановление ФАС Московского округа от 15.02.2013 по делу № А40-59278/12-91-332 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Постановление ФАС Московского округа от 14.10.2011 по делу № А40-151888/10-129-621 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

²³⁰ Постановление ФАС Московского округа от 15.01.2014 № Ф05-15470/2012 по делу № А40-59278/12-91-332 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

главным образом подпунктом 4 пункта 1 статьи 208 НК РФ, а также подпунктом 8 пункта 1 той же статьи, касающимся доходов от аренды транспортных средств и контейнеров, используемых в международных перевозках (то есть перевозках, начальным или конечным пунктом которых является территория РФ).

Кроме того, подпунктом 9 пункта 1 статьи 208 НК РФ к доходам от источников в РФ для целей НДФЛ отдельно отнесены доходы, полученные от использования линейных объектов на территории России: трубопроводов, линий электропередачи, линий опτικο-волоконной и беспроводной связи, компьютерных сетей и иных средств связи.

Согласно техническим регламентам и сводам правил, трубопровод представляет собой сооружение, предназначенное для транспортирования между отдельными объектами газообразных и жидких веществ, а также твердого топлива и иных твердых веществ в виде раствора под воздействием разницы давлений в поперечных сечениях трубы²³¹. Дефиниция линий электропередач дана в ГОСТ Р 58033-2017, который определяет ЛЭП как электроустановку, состоящую из проводов, кабелей, изолирующих элементов и несущих конструкций, предназначенная для передачи электрической энергии между двумя пунктами энергосистемы²³².

Волоконно-оптические линии передачи, равно как и компьютерные сети предполагают, помимо непосредственно линейных объектов (линий передачи, оптических кабелей и проч.), соответствующие объекты сетевой инфраструктуры (компьютеры, аппаратуру, устройства обслуживания и проч.)²³³. Таким образом, несмотря на линейный, а, в некоторых случаях, и

²³¹ См., например: Приказ Минстроя России "СП 73.13330.2016. Свод правил. Внутренние санитарно-технические системы зданий. СНиП 3.05.01-85" от 30.09.2016 № 689/пр (ред. от 07.11.2018) // Доступ из СПС КонсультантПлюс, Приказ Госстроя "СП 36.13330.2012. Свод правил. Магистральные трубопроводы. Актуализированная редакция СНиП 2.05.06-85*" от 25.12.2012 № 108/ГС (ред. от 29.04.2019) // Доступ из СПС КонсультантПлюс.

²³² Приказ Росстандарта "ГОСТ Р 58033-2017. Национальный стандарт Российской Федерации. Здания и сооружения. Словарь. Часть 1. Общие термины" от 19.12.2017 № 2031-ст // Доступ из СПС КонсультантПлюс.

²³³ Приказ Росстандарта "ГОСТ Р 55060-2012. Национальный стандарт Российской Федерации. Системы управления зданий и сооружений. Автоматизированные. Термины и определения" от 12.11.2012 № 725-ст // Доступ из СПС КонсультантПлюс.

неовещественный (беспроводная связь) характер указанных в подпункте 9 пункта 1 статьи 208 НК РФ объектов, их использование напрямую связано с объектами инфраструктуры, находящимися на территории РФ, что связывает деятельность по их использованию с российской юрисдикцией.

Налоговое законодательство США также предполагает налогообложение доходов от аренды, получаемых иностранными лицами, не ведущими предпринимательскую деятельности на территории США. При этом КВД США в §861(a)(5) использует формулировку, аналогичную статье 208 НК РФ: полученными от национальных источников признаются доходы иностранных лиц от аренды имущества, находящегося в США²³⁴.

Между тем актуальная редакция МК ОЭСР относит арендные платежи в отношении движимого имущества к доходам от предпринимательской деятельности (статьи 5 и 7), которые могут облагаться в стране источника выплаты только в случаях, когда арендодателем выступает постоянное представительство иностранной организации, осуществляющее свою деятельность в этой стране²³⁵. Ранее статья 12 МК ОЭСР предусматривала возможность облагать в качестве роялти платежи за аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования, однако в связи с принятием Советом ОЭСР Доклада от 23.07.1992 данное правило было исключено как приводящее к чрезмерному налогообложению²³⁶.

Составители МК ООН придерживаются обратной точки зрения. В частности, статья 12 Модельной конвенции признает роялти также платежи за аренду промышленного, коммерческого или научного оборудования, к которому, согласно пункту 13.2 комментариев, относится имущество, используемое организациями в производственной деятельности. Комментируя данную норму, составители МК ООН отмечают, что использование арендуемого оборудования на территории государства, отличного от страны

²³⁴ URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/861> (дата обращения: 30.01.2022).

²³⁵ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_386f934b-en#page10 (дата обращения: 30.01.2022).

²³⁶ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_386f934b-en#page6 (дата обращения: 30.01.2022).

резидентства арендодателя, приводит к экономическим последствиям, схожим с образованием постоянного представительства (пункт 13.1 комментариев к статье 12). По этой причине государство, в котором используется арендуемое имущество, должно обладать правом на налогообложение платы за пользование таким имуществом²³⁷.

Положения, аналогичные статье 12 МК ООН, позволяющие облагать у источника выплаты доходы в виде платы за аренду промышленного, коммерческого и научного оборудование, включены в отдельные соглашения об избежании двойного налогообложения, подписанные Россией, в частности: с Австралией²³⁸, Канадой²³⁹, Италией²⁴⁰, Турцией²⁴¹, Португалией²⁴², КНР²⁴³, Испанией²⁴⁴, Беларусью²⁴⁵. В то же время статья 6 Договора об избежании двойного налогообложения между РФ и США устанавливает, что доходы от аренды движимого имущества (вне зависимости от места его использования) включаются в прибыль от коммерческой деятельности и облагаются исключительно в стране резидентства арендодателя, если только такие доходы

²³⁷ URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (дата обращения: 30.01.2022).

²³⁸ См.: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Австралии от 07.09.2000 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» // Собрание законодательства РФ. 01.03.2004. № 9. Ст. 699.

²³⁹ См.: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Канады от 05.10.1995 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства РФ. 23.06.1997. № 25. Ст. 2805.

²⁴⁰ См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Итальянской Республики от 09.04.1996 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и предотвращении уклонения от налогообложения» // Собрание законодательства РФ. 15.02.1999. № 7. Ст. 881.

²⁴¹ См.: «Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Турецкой Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» (Заключено в г. Анкаре 15.12.1997) // Собрание законодательства РФ. 07.02.2000. № 6. Ст. 614.

²⁴² См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Португальской Республики от 29.05.2000 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы» // Собрание законодательства РФ. № 6. 10.02.2003. Ст. 510.

²⁴³ См.: «Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» (Заключено в г. Москве 13.10.2014) // Собрание законодательства РФ. 23.05.2016. № 21. Ст. 2867.

²⁴⁴ См.: Конвенция между Правительством РФ и Правительством Королевства Испания от 16.12.1998 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал» // Собрание законодательства РФ. 27.11.2000. № 48. Ст. 4633.

²⁴⁵ См.: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь от 21.04.1995 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства РФ. 17.02.1997. № 7. Ст. 809.

не связаны с деятельностью его постоянного представительства во второй из договаривающихся стран²⁴⁶.

По нашему мнению, при налогообложении в России доходов иностранных лиц от аренды следует использовать дифференцированный подход. Так, в случае аренды недвижимого имущества (в том числе линейных объектов), находящегося на территории Российской Федерации, доход иностранного налогоплательщика в виде арендных платежей обоснованно подлежит обложению в России по причине существенной связи с территорией государства, о которой более подробно было изложено в предыдущем параграфе настоящего исследования.

Однако в случае аренды движимого имущества, находящегося на территории РФ, доход иностранного арендодателя, по нашему мнению, не должен облагаться в России, поскольку основной вклад в создание добавленной стоимости, за счет которой извлекается доход арендодателя, делается именно с задействованием его человеческих факторов производства. В частности, передавая имущество арендатору, арендодатель фактически предоставляет ему готовое экономическое благо, обладающее самостоятельными полезными свойствами, позволяющими извлекать доход. Подобные свойства арендуемого имущества обеспечиваются человеческими факторами производства арендодателя, потому именно они, а не человеческие факторы производства арендатора должны рассматриваться в качестве источника дохода в виде платежей за аренду движимого имущества.

По этой причине мы полагаем верным внести в пункт 1 статьи 208 НК РФ и пункт 1 статьи 309 НК РФ изменения, согласно которым доходы иностранных налогоплательщиков от аренды имущества, находящегося на территории РФ, облагаются в России только в случае аренды недвижимого имущества.

²⁴⁶ См.: «Договор между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» (Подписан в г. Вашингтоне 17.06.1992) // Собрание законодательства РФ. 19.04.1999. № 16. Ст. 1938.

§2.7. Доходы от реализации движимого имущества

Подпункт 5 пункта 1 статьи 208 НК РФ уже рассматривался выше в контексте налогообложения доходов иностранных лиц от реализации в Российской Федерации акций (долей в уставном капитале) организаций. Даная норма для целей НДФЛ также относит к доходам от российских источников доходы от реализации иного имущества, находящегося на территории РФ и принадлежащего налогоплательщику.

§861(a)(6) КВД США также признает доходы от продажи движимого имущества на территории США в качестве полученных от национальных источников²⁴⁷. При этом, согласно §1.861-7(c) СФП США, местом продажи имущества признается территория государства, где происходит переход к покупателю права собственности на отчуждаемое движимое имущество и рисков его утраты²⁴⁸. Как неоднократно указывали американские суды, по умолчанию такой переход происходит при физической передаче покупателю соответствующего имущества (*Intel Corp. And Consol. Subsidiaries v. C.I.R.*²⁴⁹, *Liggett Group, Inc. v. Commissioner*²⁵⁰). При этом следует отметить, что норма §861(a)(6) КВД США является универсальной и применяется как для налогообложения иностранных физических лиц, так и организаций.

Модельные конвенции ОЭСР и ООН регулируют налогообложение операций по реализации движимого имущества и имущественных прав в разрезе доходов от прироста капитала. Так, статья 13 МК ОЭСР определяет, что такие доходы подлежат налогообложению только в стране резидентства продавца, за исключением случаев реализации имущества, принадлежащего постоянным представительством и используемым в их деятельности на территории иностранного государства-участника соглашения об избежании двойного налогообложения²⁵¹.

²⁴⁷ URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/861> (дата обращения: 30.01.2022).

²⁴⁸ URL: <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.861-7> (дата обращения: 30.01.2022).

²⁴⁹ URL: <https://www.leagle.com/decision/1995105276f3d9761884> (дата обращения: 30.01.2022).

²⁵⁰ URL: <https://www.leagle.com/decision/1990122558hrctm116711000> (дата обращения: 30.01.2022).

²⁵¹ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page40 (дата обращения: 30.01.2022).

В то же время пункт 2 статьи 13 МК ОЭСР позволяет облагать в стране источника доходы от реализации движимого имущества, используемого постоянными представительствами в предпринимательской деятельности на территории этой страны²⁵². С учетом разъяснений, данных в пункте 17 комментариев к статье 5 МК ОЭСР²⁵³, вышеописанные правила могут применяться и к случаям продажи имущества физических лиц, используемого ими для ведения на регулярной основе предпринимательской или иной профессиональной деятельности на территории иностранного государства.

Ранее налогообложение такой деятельности регулировалось отдельной нормой МК ОЭСР – статьей 14 «Независимые личные услуги»²⁵⁴ и корреспондирующими ей положениями пункта 2 статьи 13, затрагивающими вопрос налогообложения доходов от продажи движимого имущества, используемого для оказания таких услуг²⁵⁵. Однако в связи с принятием Налоговым комитетом ОЭСР Доклада от 27.01.2000 вышеописанные нормы были исключены из МК ОЭСР как дублирующие существующие в модельной конвенции положения о налогообложении постоянных представительств²⁵⁶.

В целом составители МК ОЭСР в пункте 1 комментариев к статье 13 признают, что подходы стран-участниц ОЭСР к налогообложению доходов от продажи движимого имущества нерезидентами очень сильно отличаются. Так, некоторые из них в принципе не облагают такие доходы. Другие же используют дифференцированный подход, облагая доходы организаций от продажи любого имущества, находящегося на территории этих стран, а доходы физических лиц – только от продажи имущества, используемого в их предпринимательской или профессиональной деятельности.

²⁵² URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_d52e289f-en#page1 (дата обращения: 30.01.2022).

²⁵³ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page6 (дата обращения: 30.01.2022).

²⁵⁴ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_dfcd7c74-en#page1 (дата обращения: 30.01.2022).

²⁵⁵ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_d52e289f-en#page2 (дата обращения: 30.01.2022).

²⁵⁶ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_f1ddb06-en#page16 (дата обращения: 30.01.2022).

Законодательство отдельных стран-участниц предполагает налогообложение доходов от продажи и иного движимого имущества физических лиц, к примеру, если оно приобреталось в спекулятивных целях²⁵⁷.

По нашему мнению, источником доходов от реализации движимого имущества (помимо акций и долей в уставном капитале организаций), находящегося на территории РФ и принадлежащего физическому лицу, следует считать человеческие факторы производства лица, осуществляющего непосредственную продажу. В силу пункта 1 статьи 458 ГК РФ обязанность продавца по передаче реализуемого имущества считается исполненной в момент его вручения или предоставления в распоряжение покупателя. Данное правило, согласно пункту 2 статьи 576 ГК РФ, применимо и в отношении договора мены, который в силу статьи 39 НК РФ признается частным случаем реализации.

По этой причине государством источника дохода от реализации движимого имущества является страна, в которой продавец, используя человеческие факторы производства, совершил все или большую часть действий, необходимых для передачи реализуемого имущества покупателю (то есть его продажи), в том числе: создание или приобретение товара, поиск покупателя, согласование цены сделки, организация и обеспечение процесса передачи товара. В настоящий момент, по нашему мнению, российское налоговое законодательство исходит из презумпции, что нахождение товара на территории РФ автоматически означает, что все действия продавца также совершаются на данной территории. Однако в современном мире подобное предположение зачастую не соответствует действительности, в том числе в силу развития электронных средств коммуникации, документооборота и финансовых расчетов.

В связи с этим мы полагаем необходимым внесение в подпункт 5 пункта 1 статьи 208 НК РФ соответствующих изменений. При этом необходимо

²⁵⁷ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_2149f229-en#page1 (дата обращения: 30.01.2022).

учитывать, что оценка ad hoc объема действий, совершенных продавцом на территории и за пределами РФ, является затруднительной с точки зрения налогового администрирования. По этой причине рассматриваемая норма в любом случае должна содержать объективные критерии, по которым устанавливается связь дохода от продажи движимого имущества с территорией РФ. Таким критерием, к примеру, может служить факт использования физическим лицом – налогоплательщиком продаваемого имущества в своей деятельности на территории РФ либо совершение налогоплательщиком на территории России действий по улучшению качества продаваемого имущества (доработка, настройка, ремонт).

Вышеописанный принцип, на наш взгляд, применим и в отношении иностранных организаций. Однако включение соответствующего положения в пункт 1 статьи 309 НК РФ представляется неверным с точки зрения принципа эффективного налогового администрирования. Так, в силу положений статей 306 и 307 НК РФ в случае регулярной продажи имущества (товаров) на территории РФ доходы иностранной организации от такой деятельности могут облагаться через институт постоянного представительства. В свою очередь, если такая продажа носит однократный (разовый) характер, не приводящий к образованию постоянного представительства иностранной организации, по нашему мнению, использование иностранной организацией на территории РФ человеческих факторов производства для извлечения дохода от продажи движимого имущества не будет иметь серьезного значения, достаточного для того, чтобы облагать в России доходы от таких разовых операций.

§2.8. Штрафы и пени

Подпунктом 9 пункта 1 статьи 309 НК РФ к доходам иностранных организаций, облагаемых у источника в РФ, также отнесены штрафы и пени за нарушение договорных обязательств российскими лицами, государственными органами или исполнительными органами местного самоуправления. При этом данная норма не устанавливает ограничений

относительно территории государства, где подлежат исполнению указанные договорные обязательства, значение имеет лишь место инкорпорации нарушителя (в настоящем случае – Россия).

Согласно статье 330 ГК РФ, пени и штраф являются разновидностями неустойки – определенной договором или законом денежной суммы, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения (ненадлежащего исполнения) обязательств, в частности, просрочки. Верховный Суд РФ неоднократно отмечал, что неустойка по своей природе является мерой ответственности (санкцией), направленной на восстановление нарушенного права стороны обязательства²⁵⁸.

Минфин России и ФНС России, толкуя подпункт 9 пункта 1 статьи 309 НК РФ, указывали, что под действие данной нормы также подпадают:

- погашение российской организацией-гарантом обязательств дочерней организации (принципала) перед иностранным кредитором (бенефициаром) по уплате штрафов за просрочку по договору займа²⁵⁹;
- компенсация постоянных затрат, связанных с недозагрузкой производственных линий, выплачиваемая за невыполнение условий договора купли-продажи в части согласованных объемов закупок по размещенным производственным заказам (может рассматриваться как неустойка)²⁶⁰.

При этом, по мнению Минфина России и ФНС России, налогообложению у источника выплаты в РФ не подлежат компенсационные выплаты, направленные на возмещение расходов, понесенных кредитором в

²⁵⁸ См., например: Определение Верховного Суда РФ от 01.03.2016 № 4-КГ15-70 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Определение Верховного Суда РФ от 03.02.2015 № 5-КГ14-133 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Определение Верховного Суда РФ от 18.09.2007 № 69-В07-11 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Определение Верховного Суда РФ от 16.05.2002 № 34-В02пр-3 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс и проч.

²⁵⁹ См.: Письмо ФНС России от 04.02.2021 № СД-4-3/1246@ // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

²⁶⁰ См.: Письмо Минфина России от 07.02.2011 № 03-08-05 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

связи с нарушением должником долговых обязательств²⁶¹. Таким образом, подпункт 9 пункта 1 статьи 309 НК РФ подлежит применению только к тем пеням и штрафам, которые уплачиваются налогоплательщикам сверх расходов, реально понесенных ими вследствие неисполнения (ненадлежащего исполнения) обязательств их контрагентами²⁶².

Модельные конвенции ОЭСР и ООН обращаются к вопросу налогообложения пеней и штрафов только в контексте статей, посвященных процентам. В частности, статьи 11 обеих модельных конвенций указывают, что штрафные санкции за нарушение долговых обязательств не признаются процентами для целей устранения двойного налогообложения²⁶³. При этом в пункте 22 комментариев к статье 11 составители МК ОЭСР дополнительно отмечали, что штрафные санкции за нарушение долговых обязательств, независимо от способа их расчета и определения, «представляют собой не столько доход от капитала, сколько особую форму компенсации убытков, понесенных кредитором из-за просрочки должника»²⁶⁴. Пункт 19.5 комментариев к статье 11 МК ООН полностью копирует содержание вышеописанного пункта комментариев ОЭСР.

По нашему мнению, доход, предусмотренный подпунктом 9 пункта 1 статьи 309 НК РФ, связан с экономической деятельностью иностранного налогоплательщика и, по нашему мнению, является производным от нее. Соответственно, вклад человеческих факторов производства, задействованных иностранной организацией – налогоплательщиком, взыскивающим пени и штрафы, более существенен, нежели вклад человеческих факторов производства, задействованных лицом, допустившим нарушение, с которым связана выплата пеней и штрафов, поскольку в

²⁶¹ См., например: Письмо ФНС России от 25.12.2020 № КВ-4-3/21410@ // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо Минфина России от 16.03.2017 № 03-08-05/15207 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

²⁶² См.: Анищенко Д.Е. Casus belli, или что неясно в статье 41 НК РФ // Налоговед. 2017. № 5. С. 29.

²⁶³ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_07f1b580-en#page1 ; https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (дата обращения: 30.01.2022).

²⁶⁴ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_a500d6fd-en#page13 (дата обращения: 30.01.2022).

рассматриваемой ситуации такой доход никак не связан с той добавленной стоимостью, которая создается лицом, выплачивающим пени и штрафы. При этом справедливость данного утверждения для целей налогообложения не зависит от характера обязательств, в связи с которыми выплачиваются пени и штрафы, поскольку данный вид дохода в любом случае сохраняет характер санкции за нарушение.

Следовательно, налогообложение в России пеней и штрафов, выплачиваемых российскими лицами иностранным организациям за нарушение договорных обязательств, не может считаться обоснованным, поскольку источник таких доходов находится не в России. По этой причине мы полагаем, что из пункта 1 статьи 309 НК РФ следовало бы исключить подпункт 9.

§2.9. Социальные выплаты

Подпункт 7 пункта 1 статьи 208 НК РФ относит к доходам от российских источников социальные выплаты (пенсии, пособия, стипендии и проч.), получаемые физическими лицами в соответствии с российским законодательством или от иностранных организаций в связи с деятельностью их обособленных подразделений в РФ.

Согласно российскому законодательству о социальном страховании, пенсией признаются ежемесячные денежные выплаты в целях компенсации застрахованным лицам заработной платы и иных выплат и вознаграждений, утраченных ими в связи с наступлением нетрудоспособности вследствие старости или инвалидности, а также по причине потери кормильца²⁶⁵.

Источником финансирования пенсий, по общему правилу, являются средства бюджетов внебюджетных фондов²⁶⁶, но в отдельных случаях

²⁶⁵ Федеральный закон «О страховых пенсиях» от 28.12.2013 № 400-ФЗ (ред. от 24.02.2021) // Собрание законодательства РФ. 30.12.2013. № 52. Ст. 6965.

²⁶⁶ Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» от 15.12.2001 № 167-ФЗ (ред. от 24.02.2021) // Собрание законодательства РФ. 17.12.2001. № 51. Ст. 4832; Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» от 29.12.2006 № 255-ФЗ (ред. от 26.05.2021) // Собрание законодательства РФ. 01.01.2007. № 1 (1 ч.). Ст. 18.

(выплата накопительной пенсии, срочная пенсионная выплата) – средства пенсионных накоплений, сформированных в пользу застрахованного лица²⁶⁷. Статус самого фонда, выплачивающего пенсии (государственный или не государственный), для целей применения подпункта 7 пункта 1 статьи 208 НК РФ значения не имеет, на что неоднократно обращали внимание Минфин России и ФНС России²⁶⁸.

Пособиями в силу статьи 1 Федерального закона от 17.07.1999 № 178-ФЗ признается безвозмездное предоставление гражданам определенных денежных сумм за счет средств соответствующих бюджетов бюджетной системы РФ²⁶⁹. Кроме того, Федеральным законом от 29.12.2006 № 255-ФЗ²⁷⁰ предусмотрены пособия по временной нетрудоспособности и в связи с материнством, выплачиваемые за счет средств бюджета Фонда социального страхования РФ, а в определенных законом случаях – за счет страхователя. Такие пособия исчисляются исходя из среднего заработка застрахованного лица и являются компенсацией заработка, утраченного работником в связи с наступлением страхового случая²⁷¹.

Стипендиями в силу статьи 36 Федерального закона от 29.12.2012 № 273-ФЗ²⁷² признаются денежные выплаты, назначаемые обучающимся в целях стимулирования и (или) поддержки освоения ими соответствующих образовательных программ. По общему правилу, стипендии, установленные

²⁶⁷ Федеральный закон «О порядке финансирования выплат за счет средств пенсионных накоплений» от 30.11.2011 № 360-ФЗ (ред. от 24.02.2021) // Собрание законодательства РФ. 05.12.2011. № 49 (ч. 1). Ст. 7038.

²⁶⁸ См., например: Письмо Минфина России от 14.01.2005 № 03-08-05 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо ФНС РФ от 31.07.2008 № 3-5-04/338 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо Минфина России от 17.06.2010 № 03-04-05/6-331 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

²⁶⁹ Федеральный закон «О государственной социальной помощи» от 17.07.1999 № 178-ФЗ (ред. от 29.12.2020) // Собрание законодательства РФ. 19.07.1999. № 29. Ст. 3699.

²⁷⁰ Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» от 29.12.2006 № 255-ФЗ (ред. от 29.12.2020) // Собрание законодательства РФ. 01.01.2007. № 1 (1 ч.). Ст. 18.

²⁷¹ См., например: Письмо Минфина России от 06.03.2020 № 03-04-09/16859 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо Минфина России от 21.02.2020 № 03-04-06/12888 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо Минфина России от 19.08.2019 № 03-04-06/63007 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

²⁷² Федеральный закон «Об образовании в Российской Федерации» от 29.12.2012 № 273-ФЗ (ред. от 24.03.2021) // Собрание законодательства РФ. 31.12.2012. № 53 (ч. 1). Ст. 7598.

данным законом, финансируются за счет средств бюджетной системы РФ²⁷³ и не облагаются НДФЛ в силу пункта 11 статьи 217 НК РФ.

В то же время подпунктом 6 пункта 2 статьи 36 Федерального закона № 273-ФЗ также предусмотрены стипендии обучающимся, назначаемые юридическими лицами или физическими лицами, в том числе направившими их на обучение. Такие стипендии не освобождаются от обложения НДФЛ, за исключением стипендий, учреждаемых благотворительными фондами.

Налоговое законодательство США также признает доходами от национальных источников пособия в связи с достижением пенсионного возраста, по случаю инвалидности или потери кормильца, выплачиваемые на основании Закона о социальном обеспечении (*Social Security Act (1935)*²⁷⁴) или Закона о пенсионном обеспечении железнодорожников (*Railroad Retirement Act (1974)*²⁷⁵), вне зависимости от налогового резидентства и страны проживания получателя пособий и пенсий (§861(a)(8) КВД США)²⁷⁶.

Регулированию налогообложения пенсий и стипендий также посвящены отдельные положения модельных конвенций ООН и ОЭСР. Так, статья 18 МК ОЭСР определяет, что пенсии и иные аналогичные выплаты, получаемые за осуществлявшуюся в прошлом трудовую деятельность, подлежат налогообложению только в стране резидентства получателя пенсии²⁷⁷. Как следует из пункта 1 комментариев к статье 18 МК ОЭСР, данное правило было введено из соображений упрощения налогового администрирования, а также соблюдения принципов справедливого налогообложения, поскольку именно страна резидентства имеет все возможности для оценки «налоговой платежеспособности» получателя пенсии, с учетом его иных доходов, а также

²⁷³ Постановление Правительства РФ «О формировании стипендиального фонда» от 17.12.2016 № 1390 (ред. от 16.03.2019) // Собрание законодательства РФ. 26.12.2016. № 52 (Часть V). Ст. 7655.

²⁷⁴ URL: https://www.ssa.gov/OP_Home/ssact/ssact-toc.htm (дата обращения: 30.01.2022).

²⁷⁵ URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/45/chapter-9/subchapter-IV> (дата обращения: 30.01.2022).

²⁷⁶ URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/86#d> (дата обращения: 30.01.2022).

²⁷⁷ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page41 (дата обращения: 30.01.2022).

семейного и имущественного положения, состояния здоровья и прочих обстоятельств²⁷⁸.

Налогообложению пенсий бывших государственных и муниципальных служащих посвящен пункт 2 статьи 19 МК ОЭСР. Принцип, используемый в данной норме, в целом аналогичен статье 18 модельной конвенции. Следует однако добавить, что, согласно подпункту «b» пункта 2, условием налогообложения таких пенсий в стране резидентства их получателя является одновременное наличие и гражданства этой страны²⁷⁹.

Более сложное правовое регулирование предложено в статье 18 МК ООН. Так, пункт 1 данной статьи по аналогии с МК ОЭСР предполагает налогообложение пенсий в стране резидентства получателя. Однако пункт 2 той же статьи содержит исключение в виде пенсий, выплачиваемых в рамках государственных программ социального страхования: такой доход подлежит налогообложению только в стране источника выплаты. Причиной данного исключения, согласно пункту 7 комментариев к статье 18 МК ООН, является финансирование пенсий, выплачиваемых по программам социального страхования, преимущественно или целиком за счет соответствующих публичных доходов государства, выплачивающего эти пенсии²⁸⁰.

Отдельные статьи модельных конвенций посвящены налогообложению материального содержания учащихся (в том числе стипендий). Так, статьей 20 МК ОЭСР освобождены от налогообложения в стране обучения выплаты, получаемые иностранными студентами и стажерами (нерезидентами) на свое содержание и обучение (стажировку). Однако освобождение не применяется, если источником выплаты таких стипендий (иного материального

²⁷⁸ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page345 (дата обращения: 30.01.2022).

²⁷⁹ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page42 (дата обращения: 30.01.2022).

²⁸⁰ URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf (дата обращения: 30.01.2022).

содержания) является резидент государства, в котором иностранный студент (стажер) проходит обучение²⁸¹.

По нашему мнению, ключевая особенность доходов, перечисленных в подпункте 7 пункта 1 статьи 208 НК РФ, состоит в том, что они являются элементами системы социального обеспечения, гарантированной статьей 39 Конституции РФ, а также статьей 22 Всеобщей декларации прав человека²⁸². Согласно сформировавшейся в науке точке зрения, социальное обеспечение представляет собой систему распределительных отношений²⁸³, «один из способов распределения части валового внутреннего продукта путем предоставления гражданам материальных благ в целях выравнивания их личных доходов в случаях наступления социальных рисков»²⁸⁴ или иных, законодательно определенных жизненных обстоятельств.

Согласно официальной позиции ОЭСР, валовый внутренний продукт (далее – *ВВП*) представляет собой совокупность добавленной стоимости, созданной на территории отдельного государства²⁸⁵. При этом значение имеет именно территория производства, а не национальный признак экономических субъектов, создающих такую добавленную стоимость²⁸⁶. Таким образом, социальное обеспечение (пенсии, пособия, стипендии), выплачиваемое за счет средств бюджетной системы РФ, является формой распределения бюджетных средств, то есть части добавленной стоимости, созданной на ее территории и изъятой в бюджет. Соответственно, источником дохода в виде таких выплат являются человеческие факторы производства, задействованные всеми

²⁸¹ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_c0e40b2c-en#page1 (дата обращения: 30.01.2022).

²⁸² См.: «Всеобщая декларация прав человека» (принята Генеральной Ассамблеей ООН 10.12.1948) // Российская газета. № 67. 05.04.1995.

²⁸³ См., например: Мачульская Е.Е. Перспективы ратификации Россией международных актов в сфере социального обеспечения // Новый Трудовой кодекс Российской Федерации и проблемы его применения / Под ред. К.Н. Гусова. М., 2004. С. 439 – 444; Замираева З.П. К вопросу об определении понятий "социальная защита" и "социальное обеспечение" (правовой аспект) // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2017. № 2. С.203-209 // Доступ из СПС КонсультантПлюс.

²⁸⁴ См., например: Захаров М.Л., Тучкова Э.Г. Право социального обеспечения России. М., 2004. С. 32; Лушникова М.В., Лушников А.М. Курс права социального обеспечения. 2-е изд., доп. М.: Юстицинформ, 2009. 656 с. // Доступ из СПС КонсультантПлюс.

²⁸⁵ URL: https://www.oecd-ilibrary.org/economics/gross-domestic-product-gdp/indicator/english_dc2f7aec-en (дата обращения: 30.01.2022).

²⁸⁶ См.: McConnell, C.R., Brue, S.L., Flynn, S.M. Указ. соч. P.G-11.

экономическими субъектами, осуществляющими на территории соответствующего публично-правового образования деятельность, приводящую к созданию добавленной стоимости. По этой причине Россия обоснованно признается страной источника доходов в виде пенсий, пособий и стипендий, выплачиваемых за счет средств бюджетной системы РФ. Однако практического значения этот вывод не имеет, так как соответствующие выплаты из бюджета освобождены от НДФЛ.

Российское законодательство предусматривает ряд случаев, когда вышепоименованные выплаты предоставляются не за счет средств бюджетной системы РФ. Так, Федеральным законом от 07.05.1998 № 75-ФЗ²⁸⁷ допускается деятельность негосударственных пенсионных фондов (далее – НПФ), бюджеты которых, согласно статье 10 Бюджетного кодекса РФ²⁸⁸, не входят в бюджетную систему Российской Федерации. В соответствии со статьей 3 Федерального закона №75-ФЗ пенсионные накопления, из которых НПФ выплачивают пенсии застрахованным лицам, формируются за счет взносов, уплаченных за застрахованных лиц, а также результатов их инвестирования.

В силу статьи 213.1 НК РФ пенсия, выплачиваемая НПФ, не облагается НДФЛ в части, приходящейся на суммы взносов, уплаченных самим застрахованным лицом (налогоплательщиком). По этой причине подпункт 7 пункта 1 статьи 208 НК РФ применяется к пенсиям, выплачиваемым НПФ, только в части, приходящейся на суммы взносов, уплаченных иными лицами (страхователями), а также на доходы от инвестирования сумм взносов, уплаченных за застрахованное лицо. Выплаты за счёт взносов страхователя выступают с экономической точки зрения отложенной частью заработка лица, подлежавшего получению за работу стране, и могут облагаться налогом наравне с заработком. Источником дохода от инвестирования являются человеческие факторы производства, используемые НПФ. Поскольку в силу

²⁸⁷ Федеральный закон «О негосударственных пенсионных фондах» от 07.05.1998 № 75-ФЗ (ред. от 30.12.2020) // Собрание законодательства РФ. № 19. 11.05.1998. Ст. 2071.

²⁸⁸ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 01.07.2021) // Собрание законодательства РФ. 03.08.1998. № 31. Ст. 3823.

статьи 4 Федерального закона №75-ФЗ НПФ могут являться только российские акционерные общества, соответственно, Россия обоснованно признается страной источника доходов в виде пенсий, выплачиваемых НПФ.

Как уже было отмечено выше, статьей 36 Федерального закона № 273-ФЗ предусмотрены стипендии, которые также выплачиваются не за счет средств бюджетной системы РФ, а из средств частных лиц. Пункт 1 данной статьи, по нашему мнению, предполагает выплату стипендий учащимся в целях стимулирования и поддержки освоения соответствующих образовательных программ. Соответственно, в случае стипендий, выплачиваемых частными лицами, источником таких доходов являются человеческие факторы производства, используемые этими лицами, формирующими стипендиальные фонды. Это могут быть работодатели, и тогда стипендия выступает частью заработка, или третьи лица, которые производят выплаты хотя и в общепользых целях, но безвозмездно. В свою очередь безвозмездность выплаты иностранному лицу предполагает возможность её налогообложения как пассивного дохода.

Из этого следует, что стипендии, выплачиваемые частными лицами, относятся к российским источникам, если эти частные лица осуществляют свою деятельность на территории РФ. Такими можно считать стипендии, выплачиваемые российскими физическими и юридическими лицами, а также представительствами иностранных организаций на территории РФ. Однако гипотеза подпункта 7 пункта 1 статьи 208 НК РФ, на наш взгляд, ошибочно расширяет данный перечень за счет стипендий, выплачиваемых иностранными организациями, не имеющими представительств в России.

Так, рассматриваемая норма относит к доходам от российских источников все стипендии, полученные в соответствии с действующим российским законодательством. Нормой законодательства (статьей 36 Федерального закона № 273-ФЗ) предусмотрены также стипендии, выплачиваемые юридическими и физическими лицами, вне зависимости от их резидентства, гражданства или страны регистрации. Соответственно,

стипендии, выплачиваемые иностранными организациями без представительств в РФ, также включаются в данную группу и могут считаться «стипендиями, полученными в соответствии с действующим российским законодательством», а, следовательно, признаваться доходами от российских источников в силу буквального толкования подпункта 7 пункта 1 статьи 208 НК РФ. При этом источник дохода в виде таких стипендий в действительности будет находиться вне России, поскольку человеческие факторы производства, задействованные иностранным лицом, выплачивающим стипендию, не связаны с территорией РФ.

По этой причине мы полагаем, что наиболее корректной будет следующая формулировка подпункта 7 пункта 1 статьи 208 НК РФ: *«пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком за счет средств бюджетной системы Российской Федерации, а также полученные от российской организации или физического лица-резидента Российской Федерации или от иностранной организации в связи с деятельностью ее обособленного подразделения в Российской Федерации».*

§2.10. Перспективы введения механизма налогообложения доходов иностранных лиц от ведения цифрового бизнеса в РФ

Как уже было отмечено в Главе 1 настоящего исследования, налоговые отношения являются динамично развивающейся системой, зависящей от экономических и политических особенностей устройства государств на конкретном историческом этапе. Начиная со второй половины XX века, глобальное общество (в первую очередь развитые и развивающиеся страны) постепенно переходит в постиндустриальную стадию своего развития, отличительными особенностями которой служат внедрение электронных

технологий во все сферы жизни, инновационный характер промышленности и увеличение доли населения, занятой в сфере услуг²⁸⁹.

Отдельной чертой постиндустриального общества является переход экономической активности в интернет-пространство. Существовавшие многие века привычные формы предпринимательства – в первую очередь, торговля и услуги - постепенно трансформируются под влиянием высоких технологий²⁹⁰, приобретая новые особенности (электронное предпринимательство), в частности:

– цифровизация услуг и товаров: пользователи получают доступ к большому числу предметов потребления, которые ранее носили исключительно материальный (овеществленный) характер – книги, музыка, кино, брокерское и банковское обслуживание, публичные услуги, цифровые системы управления взаимоотношениями с клиентами (CRM), планирования производства (ERP), документационного обеспечения работы бизнеса (ЕСМ)²⁹¹. Кроме того, развитие технологий привело к появлению товаров и услуг, аналогов которых вне онлайн-пространства не существует: поисковые сервисы, социальные сети и проч.

– снижение потребности в физическом присутствии: развитие интернета серьезно уменьшило зависимость бизнеса от необходимости в физическом представительстве в той местности, где ведется их деятельность, поскольку веб-сайты и электронные приложения все чаще заменяют собой магазины и офисы, где происходит выбор и оплата товаров, непосредственное обслуживание клиентов. Кроме того, цифровой формат товаров и услуг значительно упрощает процедуру их доставки конечным потребителям (в

²⁸⁹ См.: Новиков А.М. Постиндустриальное общество // Муниципальное образование: инновации и эксперимент. 2009. №3. С.16-17.

²⁹⁰ См.: Doernberg R. L. Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation. The Hague: Kluwer Law International, 2001. P.2

²⁹¹ См.: Апханова Е.Ю., Бирюкова Л.В. Цифровизация бизнеса в России: возможности и проблемы // Вестник Хабаровского государственного университета экономики и права. 2021. №1 (105). С.22.

отличие от материальных аналогов), что, соответственно, позволяет увеличивать охват потенциальных и фактических покупателей²⁹².

В связи с этим современное электронное предпринимательство крайне сложно уместить в определенные географические рамки, которые раньше определялись месторасположением офисов, магазинов или иных производственных объектов²⁹³;

– снижение уровня человеческого участия: продолжением вышеописанных тенденций является уменьшение роли людей в процессах торговли и оказания услуг. Так, для классических бизнес-моделей характерно наличие физических лиц – посредников между услугой (товаром) и потребителем: консультанты и сотрудники касс в магазинах, брокеры, диспетчеры таксопарков и проч. Современные технологии, консолидирующие и централизующие многие операции, включая непосредственно оказание услуг (продажу товаров) и техническую поддержку клиентов, фактически исключают таких посредников из отношений между предпринимателем и потребителем²⁹⁴.

Появление нового способа ведения экономической деятельности неизбежно поставило вопрос об актуальности существовавших ранее правил налогообложения, в том числе для распределения фискальных прав между юрисдикциями. В частности, при разработке Плана BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) ОЭСР в качестве одной из ключевых мер обозначили решение налоговых проблем, связанных с появлением «цифровой экономики»²⁹⁵. Однако вопросы о необходимости приведения правил налогообложения в соответствие с вызовами новой высокотехнологичной действительности поднимались экспертами еще в конце XX века.

²⁹² См.: The Economic and Social Impact of Electronic Commerce: Preliminary Findings and Research Agenda. OECD, 1999. P.51.

²⁹³ Pinto D. E-Commerce and Source-Based Income Taxation. Books IBFD // URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/esii_s_3.5.1.&refresh=1621522175901%23esii_s_3.5.1. (дата обращения: 30.01.2022).

²⁹⁴ См.: Cockfield A. Transforming the Internet into a Taxable Forum: A Case Study in E-Commerce. Working Paper, Stanford University, 2001. P.8.

²⁹⁵ URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/> (дата обращения: 30.01.2022).

Так, Д. Тиллингаст отмечал, что действующее регулирование налогообложения «в значительной степени основано на предположении, что международный бизнес состоит из физической перевозки товаров и перемещения людей, оказывающих услуги»²⁹⁶ - что не соответствует новым тенденциям экономического развития. По этой причине одним из наиболее обсуждаемых вопросов стало избрание новых методов определения страны источника дохода.

Среди возможных вариантов экспертами предлагались:

- место получения товаров и услуг конечными потребителями;
- место физического нахождения потребителя в момент заключения договора (через интернет-сайт или электронное приложение) с поставщиком товаров или услуг;
- место регистрации сайта, с помощью которого происходит обслуживание потребителей;
- место нахождения телекоммуникационных инфраструктур, используемых для передачи информации конечным потребителям²⁹⁷.

Однако такие предложения нередко подвергались критике среди экспертов – в первую очередь, по причине недостаточности предлагаемых критериев для установления существенной экономической связи между налогоплательщиком, осуществляющим предпринимательскую деятельность, и соответствующим государством²⁹⁸.

В качестве альтернативного варианта, который частично объединял в себе и отдельные элементы вышеописанных подходов, также обсуждалась возможность определения страны источника по месту нахождения основной

²⁹⁶ См.: Tillinghast D.R. The Impact of the Internet on the Taxation of International Transactions // Bulletin for international fiscal documentation. 1996. Vol.50. P.524.

²⁹⁷ См.: Pinto D. Указ. соч.

URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/esii_s_4.4.1.&refresh=1621676693930%23esii_s_4.4. (дата обращения: 30.01.2022).

²⁹⁸ Pinto D. Указ. соч. URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/esii_s_4.4.1.&refresh=1621676693930%23esii_s_4.5. (дата обращения: 30.01.2022).

массы клиентов цифрового предприятия. Так, по мнению А. Скаара, даже не имея физического присутствия в государстве ведения деятельности, электронный бизнес получает от нее существенные выгоды в виде доступа к национальным сетям и локальным потребителям, что обуславливает право государство на взимание налогов с доходов такого бизнеса²⁹⁹.

Оппоненты вышеописанного подхода в свою очередь апеллировали к делу *Piedras Negras Broadcasting Co v. Commissioner of Internal Revenue* (1941), где Налоговый апелляционный суд США (*United States Board of Tax Appeals*) на примере мексиканской радиоконпании, вещавшей на территории США и получавшей доходы от радиорекламы, признал, что использование иностранной (американской) радиотехнической инфраструктуры для трансляции аудиопрограмм для местного населения не создает достаточных связей между налогоплательщиком и государством вещания, а потому не может служить основанием для налогообложения в США по признаку источника дохода³⁰⁰.

Отсутствие очевидного и универсального решения всех проблем, вызванных масштабной цифровизацией экономики, привело ОЭСР к необходимости разработки целого ряда концепций адаптации правил международного налогообложения. Так, в Докладе «Решение налоговых проблем, связанных с цифровизацией экономики» (*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*) 2019 г. было отмечено, что особенности цифровой экономики и электронного предпринимательства, которые были описаны выше, привели и к серьезному изменению процессов создания добавленной стоимости – что, соответственно, должно учитываться при определении источника доходов и распределении фискальных прав между государствами³⁰¹. По этой причине составителями Доклада были предложены

²⁹⁹ См.: Skaar A.A. *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991. P.559.

³⁰⁰ URL: <https://www.ravellaw.com/opinions/3f0d587848b91f83ab769a7cf17ccbf3> (дата обращения: 30.01.2022).

³⁰¹ URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, P.8 (дата обращения: 30.01.2022).

несколько подходов к определению ключевых элементов «цепочек» создания добавленной стоимости в цифровом бизнесе:

1) По вкладу пользователей: суть данного подхода состоит в том, что ключевым элементом в процессе создания добавленной стоимости предприятиями цифровой экономики являются их «активные и заинтересованные пользователи», самостоятельно создающие цифровой контент, а также предоставляющие коммерчески значимую информацию о себе. Именно активность пользователей приводит к повышению популярности и коммерческой успешности бренда, под которым выступает конкретный цифровой бизнес, и увеличивает число новых клиентов по принципу «снежного кома», что также ведет к росту доходов бизнеса³⁰².

Согласно пункту 19 Доклада 2019 г., такой подход наиболее близок для следующих бизнес-моделей:

– социальные сети – поскольку основная ценность данной модели ведения цифрового бизнеса определяется именно контентом, создаваемым пользователями. Его объем и качество прямо влияют на количество потенциальных пользователей, а, следовательно, на доходность владельцев таких сетей, формируемую во многом за счет продажи рекламы, а также сбора и продажи данных об интересах и предпочтениях пользователей, которые в дальнейшем используются производителями потребительских товаров и услуг для продвижения собственной продукции³⁰³;

– поисковые системы – поскольку запросы пользователей, с одной стороны, позволяют сформировать массивы данных об интересах и предпочтениях как отдельно взятых потребителей, так и групп, проживающих на конкретных территориях (город, регион, государство). Такая информация, аналогично социальным сетям, используется владельцами поисковых систем для продажи рекламы, в том числе ориентированной на конкретного

³⁰² URL:<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, P.9 (дата обращения: 30.01.2022).

³⁰³ URL:<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, P.10 (дата обращения: 30.01.2022).

пользователя (таргетированная реклама). С другой стороны, как отмечает ОЭСР, именно анализ запросов и иной активности пользователей позволяет владельцам поисковых систем совершенствовать их продукт, что в дальнейшем приводит к увеличению его популярности и, как результат, доходности³⁰⁴;

– электронные торговые площадки (маркетплейсы): доходность таких платформ определяется количеством пользователей (как покупателей, так и продавцов), а также разнообразием и качеством товаров (работ, услуг), предлагаемых на таких площадках.

На основании изложенного авторы Доклада 2019 г. пришли к выводу, что вклад пользователей в создание добавленной стоимости для данных моделей ведения бизнеса существенен, однако современные правила международного налогообложения игнорируют этот вклад, что приводит к выводу налоговой базы из-под налогообложения стран, где проживает существенное число пользователей.

2) По маркетинговым нематериальным активам: данный подход основан на принципах трансфертного ценообразования (как и само понятие «маркетинговые нематериальные активы», получившее широкое распространение после публикации Руководящих принципов ОЭСР по трансфертному ценообразованию³⁰⁵) и, по мнению авторов Доклада 2019 г., может применяться в отношении всех видов предпринимательской деятельности, использующих результаты глобальной цифровизации³⁰⁶.

Суть данного подхода двойственна и состоит в том, что, с одной стороны, производители товаров (работ, услуг) могут фактически «присутствовать» на внутренних рынках стран, где они не ведут предпринимательской деятельности, за счет популярности собственных

³⁰⁴ URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, P.10 (дата обращения: 30.01.2022).

³⁰⁵ OECD. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. OECD Publishing, Paris, 2017. P. 27 (дата обращения: 30.01.2022).

³⁰⁶ URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, P.11 (дата обращения: 30.01.2022).

брендов, которая стимулирует местных потребителей более активно приобретать их продукцию. С другой стороны, популярность среди потребителей в отдельных государствах (например, таких высоконаселенных, как Китай или Индия) приводит к повышению узнаваемости, а, следовательно, коммерческой успешности и доходности бренда на международном уровне.

В связи с этим данный подход предлагает частичное перераспределение налоговой базы, относимой к таким нематериальным активам и по умолчанию облагаемой в стране регистрации этих активов, в пользу тех государств, где увеличивается капитализация таких нематериальных активов, а также где они используются в приносящей доход коммерческой деятельности, не требующей при этом физического присутствия продавца³⁰⁷.

3) По «существенному экономическому присутствию»: данная концепция основывается на посылке, что «цифровизация экономики и другие научно-технические достижения позволили бизнесу активно участвовать в экономической жизни других стран, не имея в них значительного физического присутствия»³⁰⁸, что требует пересмотра подходов к пониманию «присутствия» бизнеса в государстве.

В рамках этого подхода ОЭСР предлагает использовать специальные критерии для выявления факта целенаправленного и регулярного взаимодействия бизнеса с конкретной юрисдикцией (государством), которые не связаны с наличием тех или иных форм его физического присутствия (представительства). Такими критериями, по мнению авторов Доклада 2019 г., могут служить:

- наличие в иностранном государстве пользователей, предоставляющих свои данные;
- получение определенных объемов цифрового контента с территории иностранного государства;

³⁰⁷ URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, P.15 (дата обращения: 30.01.2022).

³⁰⁸ URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, P.16 (дата обращения: 30.01.2022).

- получение оплаты в местной валюте иностранного государства (или с использованием иных национальных форм платежей);
- использование веб-сайта на национальном языке иностранного государства;
- техническое обслуживание и поддержка на территории иностранного государства местных потребителей продукции цифрового бизнеса;
- проведение на территории иностранного государства рекламных и иных мероприятий, стимулирующих спрос среди локальных потребителей³⁰⁹.

Как отмечают составители Доклада 2019 г., подходы к определению источника дохода «по вкладу пользователей» и «по маркетинговым нематериальным активам» во многом схожи, поскольку отдают приоритет значимости конкретных факторов в процессе создания добавленной стоимости и предлагают соответствующим образом перераспределять объем фискальных прав между юрисдикциями с учетом этих факторов. При этом главным отличием между ними является отношение к роли пользователей в процессе создания добавленной стоимости.

Так, подход «по вкладу пользователей» признает их роль в качестве самостоятельного и самодостаточного условия, ведущего к созданию добавленной стоимости, что автоматически дает право стране проживания этих пользователей на обложение соответствующих доходов, получаемых цифровым бизнесом за счет активности локальных потребителей. В свою очередь подход «по маркетинговым нематериальным активам» рассматривает участие пользователей лишь как один из этапов капитализации нематериальных активов, используемых бизнесом в своей коммерческой деятельности, приводящей к получению доходов³¹⁰.

Сравнивая описанные концепции с подходом «по существенному экономическому присутствию», по нашему мнению, следует отметить, что

³⁰⁹ URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, P.16 (дата обращения: 30.01.2022).

³¹⁰ URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, P.17 (дата обращения: 30.01.2022).

последний может рассматриваться в качестве аналога концепции постоянного представительства. При этом критерий устойчивого места ведения предпринимательской деятельности, характерный для «классических» постоянных представительств, в рамках данного подхода подменяется иными критериями, более соответствующими особенностям ведения цифрового бизнеса, в частности: использование местных веб-сайтов, получение и использование локального цифрового контента, техподдержка местных пользователей. По этой причине и создание добавленной стоимости при подходе «по существенному экономическому присутствию» осуществляется за счет задействования человеческих факторов производства самого налогоплательщика. Применение данного подхода лишь предполагает смещение места деятельности налогоплательщиков – цифровых компаний (использования их человеческих факторов производства) из стран их физического присутствия в государства, где ведется их онлайн - деятельность. Критерии существенного экономического присутствия, предложенные в Докладе 2019 г., позволяют определить эти государства, аналогично тому, как критерии постоянных представительств позволяют установить юрисдикции, в которых иностранный налогоплательщик ведет предпринимательскую деятельность.

Результаты обсуждений и анализа трех вышеописанных концепций нашли отражение в Отчете ОЭСР «Налоговые проблемы, возникающие в связи с цифровизацией» (*Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*) 2020 г.³¹¹ Как следует из Отчета 2020 г., ОЭСР для целей определения новых подходов к налогообложению рассматривает два основных проявления цифрового бизнеса:

– автоматизированные цифровые услуги (*automated digital services*, далее - АЦУ) – услуги, одновременно соответствующие двум критериям: минимальное человеческое участие со стороны исполнителя (основной

³¹¹ OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, 2020.

функционал возложен на специально созданную и настроенную систему) и цифровой характер (оказание услуг через интернет или иную электронную сеть);

– бизнес с прямым воздействием на потребителей (*consumer-facing businesses*, далее – *БПВП*) – как правило, компании, ведущие традиционные виды предпринимательской деятельности (в первую очередь – торговлю), однако использующие в своей деятельности бренды и иные нематериальные активы, ценность и популярность которых сформирована в значительной степени за счет возможностей, предоставляемых цифровизацией экономики (интернет-маркетинг, адаптация товарной линейки на основании сбора данных о потребителях и проч.)³¹².

Применительно к каждому из описанных проявлений цифрового бизнеса ОЭСР предлагает возможные подходы к структурированию цепочек создания добавленной стоимости и соответствующим образом предлагает пересмотреть правила определения страны источника доходов:

1) Доходы от автоматизированных цифровых услуг: как неоднократно подчеркивали составители Отчета 2020 г., специфика АЦУ состоит именно в их автоматизированном характере. То есть, создав и настроив единожды систему, за счет которой предоставляются определенные цифровые услуги, ее владелец (оператор) фактически отстраняется от управления системой, осуществляя лишь ее техническую поддержку и периодическую донастройку (обновление). Функционал таких систем позволяет их потребителям самостоятельно определять и организовывать объемы получаемых услуг, потребляемого контента, а также настраивать их под собственные потребности и интересы (кастомизировать).

Указанная специфика нашла свое отражение и в предлагаемых правилах определения страны источника доходов от АЦУ, которые делают акцент на месте нахождения пользователей услуг или месте их потребления:

³¹² См.: OECD. Указ. соч. P.20-21.

– **Услуги онлайн-рекламы:** данный вид АЦУ предполагает собой полный спектр услуг, связанных с рекламой в интернете, в том числе сбор данных о пользователях, анализ перспективных площадок для размещения предполагаемых рекламных материалов, внедрение систем выдачи рекламы, ее непосредственное размещение.

Как отмечают авторы Отчета 2020 г., доходы от услуг онлайн-рекламы, как правило, представляют собой платежи от рекламодателей. В то же время такая реклама направлена на пользователей интернета и электронных приложений, адаптируется под их интересы и предпочтения на основании их запросов в поисковых системах, активности в социальных сетях и потребляемого цифрового контента. При этом, по мнению ОЭСР, доход компаний, оказывающих такого рода АЦУ, прямо зависит от эффективности размещаемой ими рекламы, которая определяется степенью интереса со стороны онлайн-пользователей, тем вниманием, которое она привлекает (устанавливается на основании числа кликов, переходов по ссылкам, времени просмотра и проч.)³¹³.

По этой причине при определении страны источника дохода от услуг онлайн-рекламы Отчет 2020 г. предполагает оценку не только непосредственных взаимоотношений рекламодателя и исполнителя услуг, но и более широкого спектра общественных отношений, в том числе связанных с потреблением рекламы, а также рекламируемой продукции. В связи с этим составители Отчета 2020 г. приходят к выводу, что страна источника доходов от услуг, оказываемых операторами онлайн-рекламы, должна определяться по месту нахождения потребителей рекламных материалов (зрителей) в момент их просмотра. Для этого могут учитываться такие вспомогательные критерии, как геолокация, в которой используется электронный девайс, через который просматривается реклама или юрисдикция регистрации IP-адреса

³¹³ См.: OECD. Указ. соч. Р.86.

электронного устройства пользователя в момент потребления рекламного контента³¹⁴.

– **Передача пользовательских данных:** данный вид АЦУ предполагает собой сбор, обработку и передачу различными способами данных о пользователях, размещаемых ими (прямо или косвенно – через запросы в поисковых системах, подписки на группы в социальных сетях и проч.) в цифровом пространстве – местонахождения (геолокация), пол и возраст, интересы и предпочтения и проч.

По мнению авторов Отчета, ценность такой АЦУ (добавленная стоимость) определяется той информацией, которую прямо или косвенно сообщает о себе пользователь в цифровом пространстве. По этой причине, если такая информация касается его физического местоположения, то источник дохода от реализации этих данных следует относить к стране его физического местонахождения (геолокации). Если же данные касаются его личных характеристик (пол, возраст) и обычных привычек и предпочтений – то, по мнению ОЭСР, юрисдикцией источника дохода от реализации такой информации должна считаться страна его постоянного проживания, поскольку именно в этом месте формируется его личность, информация о которой составляет содержание реализуемых данных³¹⁵.

– **Услуги поисковых систем:** суть данного вида АЦУ состоит в предоставлении пользователям специальной онлайн-системы, позволяющей осуществлять поиск сайтов или иного контента в интернете. Основные виды доходов, получаемых владельцами поисковых услуг, – оплата за размещение рекламы или за предоставление данных о пользователях, формируемых на основании их запросов – к которым применяются правила определения места источника дохода аналогичные описанным выше³¹⁶.

³¹⁴ См.: OECD. Указ. соч. P.72.

³¹⁵ См.: OECD. Указ. соч. P.88.

³¹⁶ См.: OECD. Указ. соч. P.74.

– **Услуги пользования социальными сетями:** данный вид АЦУ предполагает предоставление пользователям доступа к специальной онлайн-платформе, дающей возможность для межличностного взаимодействия и обмена цифровым контентом. Основные виды доходов, извлекаемые владельцами социальных сетей – это оплата за размещение рекламы, предоставление данных пользователей, а также за предоставление особых прав и контента отдельным пользователем. По этой причине к ним применяются те же правила определения страны источника, что были описаны выше. В отношении продажи доступа к дополнительным услугам и контенту, по мнению ОЭСР, источник дохода должен определяться по месту постоянного проживания покупателя.

– **Услуги онлайн-посредничества:** содержание данного вида АЦУ состоит в предоставлении специальной цифровой платформы, дающей потребителям доступ к определенным видам товаров (работ, услуг), продаваемых третьими лицами. К примеру, в данную категорию входят платформы для онлайн-бронирования жилья, транспортных средств, приобретения билетов, поиска исполнителей услуг и проч. Отдельно следует указать, что использование владельцами таких платформ их функционала для продажи собственных товаров (работ, услуг) не подпадает под категорию «услуги онлайн-посредничества».

Помимо таких распространенных способов монетизации АЦУ, как реклама и передача данных о пользователях, владельцы цифровых платформ-посредников также извлекают доход в виде комиссии за ее использование (как правило, оплачивается продавцом, но может быть включена в цену, уплачиваемую потребителем, «сверх» стоимости, определенной продавцом).

По мнению авторов Отчета 2020 г., источником дохода в виде комиссии онлайн-посредника одновременно выступают и поставщики товаров (работ, услуг) реализуемых через цифровую платформу, и их покупатели, поскольку они в равной степени являются потребителями данного типа АЦУ и, как указывает ОЭСР, «вносят свой вклад в возможность платформы генерировать

доход»³¹⁷. При этом правила определения стран источников дохода в виде комиссии онлайн-посредника зависят от характера продукции, реализуемой при помощи такого посредника.

Так, в отношении доходов от посредничества при продаже материальных товаров местом источника дохода (в «части», приходящейся на покупателя) будет считаться страна проживания покупателя. В «части» дохода, приходящейся на продавца, местом источника будет считаться страна, где зарегистрирован его коммерческий адрес. Данные правила также применяются и в отношении «нематериальных» товаров и услуг (платные приложения, программное обеспечение, цифровой контент и проч.), поскольку приобретение таких товаров и услуг предполагает их многократное использование в повседневной жизни потребителя.

Для «материальных» услуг, связанных, например, с бронированием отелей, арендой транспортных средств и т.д. юрисдикцией источника дохода посредника ОЭСР предлагает считать страну местонахождения покупателя в момент приобретения «материальной» услуги. Такой подход, по мнению авторов Отчета 2020 г., отдает должное той юрисдикции, «в которой покупатель принял решение о приобретении услуги». В то же время необходимо отметить, что данное правило строится на предположении, согласно которому моменты принятия решения о приобретении услуги и момент ее фактического приобретения совпадают, что не всегда справедливо.

В «части» дохода, относящейся к продавцу, авторы Отчета предлагают определять страну источника по месту фактического оказания приобретаемой услуги, поскольку именно данная юрисдикция создает условия для исполнения сделки, за посредничество в которой владельцы платформы получают соответствующее вознаграждение³¹⁸.

– **Услуги по предоставлению цифрового контента:** данный вид АЦУ предполагает предоставление потребителям доступа к контенту (кино,

³¹⁷ См.: OECD. Указ. соч. Р.88.

³¹⁸ См.: OECD. Указ. соч. Р.88.

музыка, книги и проч.) с помощью электронных средств передачи информации – например, потоковой передачи (стриминга) или загрузки файлов. Особенностью этого вида АЦУ является универсальный характер доступа к продукту – то есть объем и характер контента по умолчанию являются одинаковыми для всех пользователей и не адаптируются поставщиком под конкретного клиента³¹⁹.

Доходы, извлекаемые поставщиками цифрового контента, как правило, представляют собой оплату за размещение рекламы и реализацию данных о пользователях (правила определение источника описаны выше), а также вознаграждение за доступ к контенту – в виде подписок или оплаты за скачивание отдельных файлов. В отношении последнего типа доходов, по мнению ОЭСР, страну источника необходимо определять по месту проживания клиента – поскольку использование приобретенного контента является частью повседневной жизни потребителя, а, соответственно, ценность таких АЦУ определяется его привычками и образом жизни, которые и формируют потребность в получении определенного цифрового контента.

– **Услуги онлайн-игр:** данный вид АЦУ представляет собой создание цифрового интерфейса, предоставляющего возможность пользователям для взаимодействия друг с другом в единой игровой среде³²⁰. Помимо уже таких привычных видов доходов АЦУ, как плата за размещение рекламы и реализацию данных о пользователях, владельцы онлайн-игр могут также получать вознаграждение в виде платы за доступ к самой игре, а также за дополнительные функции и возможности, связанные с игровым процессом. Данный вид дохода по своей экономической и технологической природе схож с возмездным предоставлением доступа к цифровому контенту – поэтому авторы Отчета 2020 г. предлагают в отношении него аналогичный механизм определения страны источника³²¹.

³¹⁹ См.: OECD. Указ. соч. P.29.

³²⁰ См.: OECD. Указ. соч. P.30.

³²¹ См.: OECD. Указ. соч. P.90.

– **Стандартизированные услуги онлайн-образования:** в рамках данного вида АЦУ пользователям предоставляется доступ к образовательным онлайн-программам универсального характера, то есть не адаптированным под особенности и потребности конкретного потребителя и не предполагающим непосредственного (живого) участия преподавателя в процессе обучения. К примеру, такие услуги могут предоставляться в виде курса аудио- или видеолекций, предварительно записанных и выложенных на онлайн-платформе (Coursera, Open YALE Courses и проч.). По мнению ОЭСР, виды доходов, извлекаемые поставщиками таких АЦУ, аналогичны доходам от услуг по предоставлению цифрового контента (реклама, реализация данных, платный доступ к контенту) – соответственно, к ним применяются те же правила определения страны источника³²².

– **Услуги облачных сервисов:** данный вид АЦУ предусматривает предоставление пользователям онлайн-доступа к интернет-платформе, обеспечивающей хранение и передачу цифрового контента (видео, аудио, документов и проч.). Владельцы таких платформ могут получать доход как от размещения рекламы, так и от предоставления платного доступа к такой платформе. По мнению ОЭСР, в случае приобретения услуг облачных сервисов потребителями-физическими лицами страну источника дохода следует определять по месту проживания покупателя. Однако в том случае, когда такие АЦУ приобретаются организацией и, соответственно, невозможно установить конечных потребителей и их место жительства (клиенты, сотрудники и проч.) страна источника дохода определяется по месту использования данной услуги организацией-покупателем³²³.

Следует отметить, что ООН, в целом разделяя идею ОЭСР о необходимости пересмотра правил международного налогообложения с учетом вызовов цифровой экономики, на сегодняшний день избрал несколько иной подход к налогообложению доходов от АЦУ, который нашел свое

³²² См.: OECD. Указ. соч. Р.89

³²³ См.: OECD. Указ. соч. Р.90.

отражение в проекте статьи 12В МК ООН, подготовленном в 2020 г. Согласно пункту 4 данной статьи, предметом ее регулирования является доход от автоматизированных цифровых услуг, под которым ООН предлагает понимать любую плату за любую услугу, предоставляемую в интернете или электронной сети, требующую минимального человеческого участия со стороны поставщика такой услуги³²⁴. Список АЦУ, на доходы от которых распространяются правила статьи 12В, указан в пункте 34 комментариев к данной статье и в целом дублирует перечень услуг из Отчета 2020 г. ОЭСР (за исключением онлайн-игр, которые не упоминаются в документе ООН в качестве самостоятельного вида АЦУ).

Основные принципы, на которые опирается ООН при регулировании налогообложения доходов от цифровых услуг, изложены в общих комментариях к статье 12В. Так, составители документа отмечают, что стремительные изменения в современной экономике позволяют предприятиям, находящимся в разных странах, оказывать услуги клиентам в другом государстве, не имея при этом никакого физического присутствия на его территории. Подобная ситуация ставит их в неоправданно более привилегированное положение по сравнению с локальными компаниями (постоянными представительствами иностранных компаний), уплачивающими налоги с доходов от оказания услуг местным потребителям в силу требований национального законодательства. Следствием этого является, с одной стороны, нарушение принципа справедливой конкуренции между бизнесом, имеющим физическое присутствие в стране оказания услуг, и бизнесом, взаимодействующим с населением этой страны удаленно посредством интернета и, как следствие, не несущим дополнительных затрат, связанных с уплатой местных налогов (в том числе на налоговый учет, аудит и т.д.). С другой стороны, как отмечает ООН, государства, фактически создающие инфраструктуры, позволяющую цифровому бизнесу извлекать

³²⁴ URL: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-08/TAX%20TREATY%20PROVISION%20ON%20PAYMENTS%20FOR%20DIGITAL%20SERVICES.pdf> (дата обращения: 30.01.2022).

доходы (в первую очередь, за счет местного населения, обеспеченного доступом к интернету и соответствующими девайсами), лишаются причитающегося им вознаграждения в виде налоговых платежей³²⁵.

Таким образом, в отличие от ОЭСР, которые при налогообложении доходов от АЦУ главным образом ориентируются на вклад потребителей в извлечение таких доходов, ООН, скорее, использует фикцию существенного экономического присутствия, уравнивая для налоговых целей удаленную деятельность иностранных электронных предпринимателей и деятельность локальных поставщиков услуг. Критерий, избранный ООН для определения источника дохода от АЦУ, – страна резидентства лица, оплачивающего услуги.

В то же время подход ООН к определению квалифицирующих признаков АЦУ аналогичен предлагаемому в Отчете ОЭСР 2020 г. Так, согласно пункту 31 комментариев к статье 12В, услуга считается автоматизированной, если клиенту для ее использования достаточно наличия интернета и соответствующего оборудования (компьютера, смартфона) и не требуется индивидуального взаимодействия с поставщиком услуги. Природа АЦУ, согласно мнению ООН, предполагает человеческое участие со стороны исполнителя лишь в части создания системы, используемой при оказании услуг, ее пуско-наладке и дальнейшей технической поддержке. Важным проявлением автоматизированности цифровой услуги является простота ее масштабирования (вовлечения новых клиентов), не требующая человеческого участия со стороны поставщика, в том числе для целей адаптации услуги под конкретного пользователя³²⁶.

По нашему мнению, предлагаемый ОЭСР и ООН единый подход к определению налоговых последствий АЦУ не совсем верен. Налог на доходы

³²⁵ URL: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-08/TAX%20TREATY%20PROVISION%20ON%20PAYMENTS%20FOR%20DIGITAL%20SERVICES.pdf> (дата обращения: 30.01.2022).

³²⁶ URL: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-08/TAX%20TREATY%20PROVISION%20ON%20PAYMENTS%20FOR%20DIGITAL%20SERVICES.pdf> (дата обращения: 30.01.2022).

не может взиматься исходя из страны, где находится потребитель товара или услуги, так как это превратило бы налог на доходы, основанный на выявлении лица, которое создаёт доход, в НДС как налог на потребление. В каждом упомянутом виде дохода прослеживается вклад человеческих факторов производства лица, которое получает доход, в его извлечение. Существенное значение онлайн-рекламы и цифровой обработки персональных данных потребителей в целях извлечения доходов невозможно отрицать. Однако нет ни весомых оснований считать воздействие на потребителей в каждой стране наиболее значимым вкладом в генерацию дохода, ни ясных критериев, которые обосновали бы иной подход к «цифровым» способам продвижения товаров и услуг, чем ранее существовавший в условиях традиционных способов их продвижения.

На наш взгляд, правильным будет разделить доходы от перечисленных видов услуг на следующие группы.

а) Доходы от онлайн-рекламы. Как уже отмечалось выше, данный вид услуг, в отличие от основной части АЦУ, оказывается не потребителям, а бизнесу – заказчикам рекламы. В Отчете 2020 г. ОЭСР отмечала, что основной доход, получаемый операторами онлайн-рекламы, – это платежи от рекламодателей (в некоторых случаях – доходы от передачи пользовательских данных, которые будут описаны ниже). Аналогичный подход отражен и в комментариях к статье 12В МК ООН.

Исходя из содержания данной услуги, приведенного в настоящем параграфе, можно сделать вывод, что при ее оказании механизм создания добавленной стоимости аналогичен услугам аналоговой рекламы, размещаемой на офлайн-площадках, – в газетах, на радио, телевидении, рекламных стендах и проч. Так, ОЭСР указывает, что данный вид АЦУ включает в себя услуги по приобретению, хранению и распространению рекламных сообщений, а также по мониторингу и оценке эффективности размещаемой рекламы (аналогично – в пункте 35 комментариев к статье 12В МК ООН). Однако данный функционал не отличается от тех действий,

которые совершаются рекламными агентствами и иными операторами при оказании услуг офлайн-рекламы. В частности, в обоих случаях ценность услуги (создаваемая добавленная стоимость) определяется теми решениями, которые принимаются исполнителем при размещении и последующем администрировании рекламных материалов. Факт использования при этом дополнительного программного обеспечения или онлайн-площадок для размещения таких материалов лишь упрощает процесс реализации тех решений, которые принимают человеческие факторы производства исполнителя (оператора рекламы).

Предлагаемый ОЭСР и ООН подход противоречит существующим правилам распределения фискальных прав между государствами, отраженным в модельных документах данных организаций. В частности, согласно статьям 7 МК ОЭСР и МК ООН доходы от оказания услуг (в том числе и рекламных) подлежат налогообложению только в стране резидентства лица, оказывающего такие услуги. В таком случае нарушается принцип равенства налогоплательщиков, поскольку резиденты одного и того же государства, размещающие рекламу на территории одной и той же зарубежной страны, но с использованием разных каналов распространения (например, телевидение и интернет) будут подлежать различному налогообложению. При этом довод о том, что размещение рекламной продукции в интернете ведет к существенному увеличению потребителей такой рекламы, которое должно учитываться при определении механизма создания добавленной стоимости, также является некорректным, поскольку, к примеру, в случае размещений онлайн-рекламы на интернет-портале муниципального СМИ охват такой рекламы будет меньше, нежели при распространении аналогичной рекламы на телевизионном канале с широким охватом зрителей.

По этой причине мы полагаем, что к доходам от услуг онлайн-рекламы должны применяться те же правила определения источника, что и к доходам от услуг аналоговой рекламы, – по месту использования исполнителем услуг

своих человеческих факторов производства в деятельности, приводящей к созданию добавленной стоимости.

в) Доходы от передачи персональных данных. Данная категория АЦУ, как и рекламные услуги, предоставляется не потребителям, а иным лицам, – как правило, бизнесу. Содержание данной услуги, как уже отмечалось выше, состоит в сборе, обработке и передаче информации о частных лицах, в том числе их поле, возрасте, месте проживания, привычках, образе жизни и проч. Собранная информация в дальнейшем может использоваться заказчиками такой АЦУ для улучшения потребительских свойств собственной продукции (товаров, услуг), их продвижения на отдельных рынках и в иных коммерческих целях.

Соответственно, ценность услуги по передаче персональных данных (а, следовательно, и создаваемая добавленная стоимость) определяется количеством и разнообразием собранной информации, а также формой ее предоставления, которая во многом зависит от способа обработки. С одной стороны, перечисленные характеристики информации во многом зависят от действий человеческих факторов производства лица, оказывающего услугу по предоставлению информации: создание и администрирование соответствующих программ, позволяющих собирать и обрабатывать персональные данные; разработка алгоритмов, определяющих искомую информацию и проч.

С другой стороны, подобный сбор информации был бы невозможен в отсутствие содействия со стороны пользователей онлайн-ресурсов, которые сознательно или неосознанно предоставляют соответствующие персональные данные, размещая информацию о себе в социальных сетях, проставляя оценки товарам (работам, услугам) на соответствующих сайтах и в приложениях, предоставляя электронным устройствам доступ к своей геолокации в режиме реального времени, и иными способами.

В результате пользователи онлайн-ресурсов в контексте данного вида услуг выступают не только как объект для последующего использования

собранный информации, но и как субъект – соисполнитель, передающий данные о себе оператору персональных данных, который затем передает их заказчику АЦУ для дальнейшего использования в собственных целях.

По этой причине мы полагаем, что в случае услуг по передаче персональных данных существенное значение для извлечения дохода имеют не только факторы производства, задействованные на стороне лица, оказывающего услугу, но и фактор использования персональных данных, тесно связанных с личностью потребителей. В связи с этим, по нашему мнению, источник дохода в виде платы за предоставление персональных данных может распределяться между государством деятельности исполнителя (задействования его человеческих факторов производства) и странами постоянного проживания лиц, чьи персональные данные выступают предметом настоящей АЦУ. Однако к настоящему времени критерии такого распределения не выработаны.

с) Доходы от услуг облачных сервисов. По нашему мнению, в отдельную категорию следует выделить доходы, получаемые операторами облачных сервисов хранения информации за счет платных подписок на их услуги. Содержание данной АЦУ и ее ценность состоит в предоставлении пользователям доступа к онлайн-платформе, которая используется для хранения цифрового контента. Проводя аналогию с офлайн-бизнесом, справедливым будет отметить, что данный вид услуги аналогичен аренде, при которой собственник имущества предоставляет его в возмездное пользование иным лицам. Источником дохода от такой АЦУ, по нашему мнению, следует считать человеческие факторы производства оператора облачного хранилища, использовавшего такие факторы производства в процессе разработки указанной платформы (хранилища), представляющей собой экономическое благо, обладающее всеми необходимыми полезными потребительскими свойствами, которые обуславливают получение оператором хранилища дохода от его использования.

d) Доходы от прочих АЦУ. В данную группу включаются плата за доступ к дополнительным возможностям социальных сетей и онлайн-игр; комиссии онлайн-посредников; подписки и иные способы оплаты цифрового контента (в том числе образовательных материалов).

Ценность таких услуг, по нашему мнению, определяется их содержанием: потребитель получает дополнительные возможности в виде доступа к контенту, платным сервисам социальных сетей или упрощенному доступу к иным услугам, который становится возможным благодаря онлайн-посредничеству. Хотя такие возможности, как указывают ОЭСР и ООН, предоставляются потребителям автоматически (через специальные программы и онлайн-платформы), сама платформа создана с задействованием человеческих факторов производства исполнителя АЦУ.

2) Доходы от бизнеса с прямым воздействием на потребителей. Согласно определению ОЭСР, основной характеристикой бизнеса с прямым воздействием на потребителя как направления предпринимательской деятельности является реализация потребительских товаров и услуг, то есть предназначенных для личного потребления. При этом для целей определения бизнеса как БПВП не имеет значения, реализуются ли такие товары (услуги) напрямую конечным потребителям или через посредников (франчайзи, лицензиатов, дистрибьюторов и проч.)³²⁷.

Еще одной особенностью БПВП является использование лицом, реализующим потребительские товары (услуги), нематериальных активов, создающих или увеличивающих потребительский спрос на такие товары (услуги) – товарных знаков, фирменных наименований и проч. Согласно позиции, изложенной ОЭСР в Докладе 2019 г. и Отчете 2020 г., на сегодняшний день существенную роль в капитализации таких нематериальных активов играют не только их владельцы, но и потребители, которые своим спросом и приверженностью товарам (услугам) определенных

³²⁷ См.: OECD. Указ. соч. Р.37.

производителей (бизнеса) фактически создают дополнительный спрос и увеличивают клиентскую (потребительскую) базу.

Подходы к налогообложению БПВП, изложенные в Отчете 2020 г., во многом корреспондируют концепции оценки факторов создания добавленной стоимости при использовании маркетинговых нематериальных активов, описанному в Докладе ОЭСР 2019 г. (был описан выше в настоящем параграфе). В частности, данные подходы предполагают на основании правил трансфертного ценообразования перераспределять налогооблагаемую прибыль международного бизнеса таким образом, чтобы учитывать и фискальные интересы стран, в которых бизнес получает наибольшую коммерческую выгоду от использования нематериальных активов за счет повышенного спроса на продаваемые этим бизнесом потребительские товары (услуги).

По мнению ОЭСР, такими странами, чьи интересы должны учитываться при перераспределении налоговой базы международного бизнеса, являются государства, на территории которых соответствующие потребительские товары передаются конечным покупателям, либо на территории которых потребители используют услуги, оказываемые международным бизнесом. В отношении услуг составители Отчета 2020 г. особо отмечают, что значение имеет место потребления, а не приобретения услуги, поскольку именно реализация предусмотренных содержанием услуги прав потребителя определяет ее рыночную (экономическую) ценность, повышает популярность и спрос на соответствующую услугу, а, следовательно, создает основание для получения предпринимателем в будущем новых доходов³²⁸.

Из анализа вышеописанных концепций налогообложения доходов от электронного предпринимательства можно сделать вывод, что ОЭСР и ООН при распределении налоговых прав между государствами по-прежнему концентрирует внимание на «цепочках» создания добавленной стоимости.

³²⁸ См.: OECD. Указ. соч. Р.92.

Однако из Доклада и Отчета ОЭСР, а также проекта статьи 12В ООН следует посылка о необходимости учитывать контекст отношений, в которых создается такая добавленная стоимость, в том числе роль потребителей как экономических субъектов и их влияние на «цепочки» создания добавленной стоимости.

Необходимость дополнения существующих правил налогообложения с учетом вызовов цифровой экономики представляется нам обоснованной. В то же время, предлагаемые ОЭСР и ООН изменения в части отдельных видов электронного бизнеса представляются нам безупречными. В частности, как уже было отмечено выше, использование единого подхода к определению источника доходов от АЦУ, ориентированного на потребителей продуктов цифрового бизнеса, не всегда соответствует реальным процессам создания добавленной стоимости и извлечения таких доходов налогоплательщиками. В случае с доходами от онлайн-рекламы потребители, по нашему мнению, не играют существенной роли в процессе создания добавленной стоимости, а потому не должны учитываться при определении страны источника таких доходов. В отношении доходов от передачи персональных данных участие потребителей может считаться не основным, а вспомогательным, в качестве соисполнителей и «первичных поставщиков» передаваемой информации. Взимание налога с таких доходов не имеет однозначного обоснования.

В отношении доходов от прочих АЦУ (платы за доступ к цифровому контенту и облачным сервисам, комиссий онлайн-посредников и проч.), по нашему мнению, добавленная стоимость по-прежнему создается с задействованием человеческих факторов производства исполнителя (цифрового бизнеса).

В отношении БПВП, по нашему мнению, ОЭСР стремится устранить неравенство, на которое ООН указывало во введении к статье 12В, а именно: различия в налогообложении лиц, которые имеют постоянное место ведения предпринимательской деятельности в стране проживания их покупателей (клиентов), и лиц, которые используют имеющиеся инструменты цифровой

экономики для дистанционной продажи товаров и оказания услуг. Фактически из предложений ОЭСР следует, что наличие у налогоплательщика – международной компании существенного количества потребителей в конкретном государстве и высокая узнаваемость (популярность) его брендов освобождает его от необходимости иметь в этом государстве собственные представительства для ведения предпринимательской деятельности. Однако успешность модели международного бизнеса не может быть однозначным обоснованием возложения дополнительного налогового бремени на доходы от такого бизнеса.

Вопрос налогообложения цифровой экономики является актуальным и для России. В частности, с 2017 г. налоговое законодательство предусматривает обязательный учет в российских налоговых органах иностранных организаций для целей уплаты НДС с услуг в электронной форме, оказываемых российским клиентам. Также в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов была продекларирована необходимость выработки новых подходов к налогообложению сектора цифровой экономики в целях релокации налоговых поступлений в юрисдикции, из которых извлекается прибыль³²⁹.

В современном налоговом законодательстве зарубежных стран уже встречаются примеры подобных «цифровых» налогов. Так, во Франции с 2019 г. введен налог на цифровые услуги (*digital service tax*, далее – *DST*)³³⁰. Данный налог применяется ко всем компаниям (как французским, так и иностранным), получающим доходы от «цифрового посредничества», т.е. предоставления цифровых платформ для взаимодействия пользователей и приобретения продукции третьих лиц (социальные сети, сервисы бронирования, маркетплейсы и проч.), а также от реализации интернет-рекламы.

³²⁹ См.: «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов» (утв. Минфином России) // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс и проч.

³³⁰ URL: <https://globaltaxnews.eu.com/news/2019-5828-frances-parliamentary-commission-agrees-on-digital-services-tax> (дата обращения: 30.01.2022).

Доходы от оказания перечисленных услуг облагаются DST в случае, если их потребители находятся во Франции. облагаемая база по данному налогу определяется как доля общемировой выручки компании, рассчитанная исходя из количества французских пользователей и совершенных ими транзакций в рамках оказываемых цифровых услуг, и облагается по ставке 3%. Французский DST предполагает самостоятельную уплату налога компанией – членом Европейского Союза (далее – ЕС), а в случае иных иностранных налогоплательщиков – через специально назначенного представителя, который должен состоять на учете во французских налоговых органах.

В рамках ЕС схожие виды налогов на доходы (выручку) зарубежных компаний от цифрового предпринимательства введены в Австрии, Словакии, Италии и Венгрии³³¹.

Налог на цифровые услуги с 2020 г. введен и в Индии. В отличие от Франции, данный налог распространяется только на иностранные компании и взимается, в том числе, с доходов от продажи товаров, принадлежащих самим «цифровым» компаниям. В то же время индийское законодательство, аналогично французскому, предусматривает самостоятельную уплату DST иностранными налогоплательщиками³³².

В завершающей стадии находится разработка ОЭСР единых подходов к налогообложению доходов в странах потребления товаров и услуг.³³³

По этой причине с учетом возрастающей тенденции пересмотра национальных правил налогообложения под влиянием цифровизации экономики можно предположить, что в ближайшей перспективе в российское законодательство также будут введены инструменты налогообложения доходов иностранных компаний, получаемых от электронного предпринимательства.

³³¹ URL: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2020/649340/EPRS_BRI\(2020\)649340_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2020/649340/EPRS_BRI(2020)649340_EN.pdf). (дата обращения: 30.01.2022).

³³² URL: <https://ustr.gov/sites/default/files/enforcement/301Investigations/Report%20on%20India%E2%80%99s%20Digital%20Services%20Tax.pdf>. (дата обращения: 30.01.2022).

³³³ URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (дата обращения: 30.01.2022).

§3. Доходы от экономического присутствия в Российской Федерации

§3.1. Доходы от международных перевозок

Подпункт 8 пункта 1 статьи 309 НК РФ устанавливает налогообложение у источника выплаты в РФ доходов от международных перевозок, осуществляемых любыми видами транспорта, за исключением случаев, когда пункты отправления и прибытия находятся за пределами территории РФ. Данная норма предполагает открытый перечень платежей, признаваемых доходами от международных перевозок, указывая лишь на их признак – «возникающие при перевозках».

При применении данной нормы суды обращают внимание на реальное место оказания услуг, их привязку к территории России, национальным транспортным узлам. Так, в деле № А24-5649/2014 суды поддержали налогоплательщика, не удержавшего налог с дохода иностранного перевозчика рыбной продукции. Как отмечалось в постановлении суда кассационной инстанции, пункты отправки и доставки грузов находились за пределами России, а вынужденная остановка транспорта перевозчика в российском порту была обусловлена необходимостью таможенной очистки и иного государственного контроля перевозимой рыбной продукции³³⁴.

В деле № А06-9573/2016³³⁵ суды указали, что выполнение компанией – подрядчиком перевозки собственного оборудования и персонала с территории РФ в территориальные воды Туркменистана для выполнения работ по установке нефтедобывающей платформы не может служить основанием для налогообложения ее дохода у источника в РФ, поскольку такой доход был получен в связи с выполнением работ за пределами территории РФ, а перевозка из российского порта носила лишь вспомогательный характер и самостоятельной услугой не являлась.

³³⁴ См.: Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 30.09.2015 № Ф03-4007/2015 по делу № А24-5649/2014 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

³³⁵ См.: Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 19.06.2017 № Ф06-21284/2017 по делу № А06-9573/2016 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

Отдельно следует отметить, что Минфин России и ФНС России, толкуя подпункт 8 пункта 1 статьи 309 НК РФ, разграничивают услуги по международной перевозке от смежных с ними услуг, которые не предполагают непосредственного перемещения грузов или людей, в первую очередь, услуг транспортной экспедиции. Согласно пункту 1 статьи 801 ГК РФ, по договору транспортной экспедиции одна сторона (экспедитор) обязуется за вознаграждение и за счет другой стороны (клиента – грузоотправителя или грузополучателя) выполнить или организовать выполнение определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза. В свою очередь отношения из договора перевозки, регулируемые главой 40 ГК РФ, подразумевают обязанность исполнителя по доставке вверенного ему отправителем груза в пункт назначения и выдаче его управомоченному на получение груза лицу (в случае перевозки грузов), либо перемещение пассажиров в пункт назначения (в случае перевозки пассажиров).

Таким образом, из системного анализа вышеприведенных норм ГК РФ следует, что российское гражданское законодательство рассматривает транспортно-экспедиционные услуги именно как деятельность по организации перевозки, но не как саму перевозку. Минфин России, толкуя данные нормативные положения, неоднократно указывал, что к транспортно-экспедиционным услугам положения пункта 1 статьи 309 НК РФ не применимы и налогообложение данных услуг регулируется пунктом 2 статьи 309 НК РФ³³⁶.

Подпункт 8 пункта 1 статьи 208 НК РФ устанавливает правила, аналогичные подпункту 8 пункта 1 статьи 309 НК РФ, и в отношении НДС. Так, данная норма признает полученными от источников в РФ доходы физических лиц от использования любых транспортных средств в связи с перевозками, начальным и (или) конечным пунктом которых служит

³³⁶ См., например: Письмо Минфина России от 01.12.2020 № 03-08-05/104771 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо Минфина России от 11.08.2017 № 03-08-05/51807 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо Минфина России от 20.02.2014 № 03-08-05/7196 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс и проч.

территория РФ, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) в РФ.

Оценивая обоснованность налогообложения в РФ доходов иностранных лиц от международных перевозок, необходимо обратиться к опыту урегулирования налогообложения данной категории доходов на уровне модельных налоговых соглашений. Так, в ходе обсуждения первых проектов Модельной конвенции Лиги наций об устранении двойного налогообложения ее авторы прямо отмечали, что доход от международных перевозок является частным случаем дохода от предпринимательской деятельности. Особенностью дохода от международных перевозок была сложность в определении места ведения такой предпринимательской деятельности: место резидентства собственника транспортных средств, место эффективного управления перевозками, само транспортное средство. В результате в соответствующую статью Модельной конвенции Лиги наций 1928 г. были внесены сразу два альтернативных варианта: место резидентства перевозчика и место эффективного управления перевозками, предусматривающие право договаривающихся государств выбрать наиболее подходящий вариант, с учетом их экономических интересов³³⁷.

МК ОЭСР до 2017 г. в статье 8 также использовала критерий места эффективного управления организацией-перевозчиком³³⁸. Однако, как отмечается в пункте 2 комментариев к данной статье, по результатам анализа практики заключения налоговых соглашений было установлено, что большинство стран-участниц ОЭСР предпочитают использовать критерий резидентства перевозчиков, являющийся более универсальным³³⁹. По этой причине данный критерий был включен в актуальную редакцию статьи 8 МК ОЭСР, но с оговоркой, оставляющей странам возможность использовать

³³⁷ См.: Jogarajan S. Указ. соч. Р.34.

³³⁸ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_1964f1fc-en#page1 (дата обращения: 30.01.2022).

³³⁹ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_c3de0fa0-en#page1 (дата обращения: 30.01.2022).

прежний критерий (пункты 2 и 3 комментариев к статье 8)³⁴⁰. Так, к примеру, критерий места эффективного управления до сих пор используется в налоговых соглашениях РФ с Республикой Кипр³⁴¹ и Королевством Марокко³⁴².

Более примечателен опыт МК ООН, которая в статье 8, регулирующей налогообложение международных перевозок, предусматривает два альтернативных варианта, отличающихся по объему фискальных прав страны источника (территории выполнения перевозок). Так, вариант «а» статьи 8 МК ООН по своему содержанию тождественен аналогичной статье МК ОЭСР, отдающей исключительное право на налогообложение доходов от международных перевозок стране резидентства перевозчика. В свою очередь вариант «b» статьи 8 МК ООН предусматривает возможность обложения таких доходов и в стране, по территории которой осуществляется международная перевозка. Обязательным условием применения данного правила служит «плановый» характер перевозок, в силу которого прибытие судна на территорию иностранного договаривающегося государства происходит согласно плану или графику в целях погрузки или выгрузки пассажиров и грузов. Согласно пункту 14 комментариев к статье 8, в случае применения варианта «b» облагаемая база (доход от перевозок) распределяется между договаривающимися странами на основании пропорции, устанавливаемой в самом налоговом соглашении³⁴³.

Из анализа пункта 3 комментариев к статье 8 МК ООН, а также протокола заседания Комитета экспертов ООН по международному сотрудничеству в области налогообложения от 30.09.2014³⁴⁴ можно уяснить,

³⁴⁰ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page221 (дата обращения: 30.01.2022).

³⁴¹ «Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» (Заключено в г. Никозии 05.12.1998) // Собрание законодательства РФ. 13.09.1999. № 37. Ст. 4447.

³⁴² Соглашение между Правительством РФ и Правительством Королевства Марокко от 04.09.1997 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства РФ. 11.10.1999. № 41. Ст. 4865.

³⁴³ URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (дата обращения: 30.01.2022).

³⁴⁴ URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/10STM_CRP1_AuxiliaryActivitiesArticle8.pdf (дата обращения: 30.01.2022).

что такая конструкция варианта «b» статьи 8 являет собой компромисс между государствами, не имеющими собственной развитой отрасли международных перевозок и заинтересованных в ее поддержке в том числе путем налогообложения иностранных конкурентов, и международными организациями, представляющими интересы перевозчиков, в частности Международной палатой судоходства (*International Chamber of Shipping*), Всемирным советом по судоходству (*World Shipping Council*), Международной организацией гражданской авиации (*International Civil Aviation Organization*). Данные организации регулярно обращали внимание на риски многократного налогообложения перевозчиков в тех случаях, когда их прибытие в конкретную страну (порт) носит вынужденный, технический характер (ремонт, дозаправка) и не связано с совершением действий, непосредственно приносящих перевозчикам доход, а именно – с запланированными (предусмотренными перевозочными документами) посадкой и высадкой пассажиров, погрузкой и выгрузкой грузов.

Подход, предлагаемый МК ООН, во многом близок к правовому регулированию налогообложения доходов от международных перевозок, действующему в США. Так, §863(c) КВД США также предполагает налогообложение доходов, полученных иностранными лицами от перевозок через территорию США. Под действие данной нормы подпадают любые доходы, полученные как в связи с использованием транспортных средств для осуществления перевозок через территорию США, так и в связи с оказанием услуг, непосредственно связанных с использованием транспортных средств, участвующих в таких перевозках. При этом §863 (c) КВД США прямо дифференцирует налоговые последствия в зависимости от связи маршрута перевозки с государственной территорией США: в случае, если местом начала и окончания маршрута является американская территория, доход от такой перевозки подлежит налогообложению в США в полном объеме.

Однако если территория США служит лишь пунктом отправления или прибытия, то налогообложению подлежит только половина дохода,

полученного иностранным лицом от такой перевозки³⁴⁵. Как следует из §1.863-4(a) СФП США, данное правило обусловлено тем, что доход от перевозки, начинающейся или заканчивающейся вне территории США, в равных долях распределяется между источниками в США и зарубежными источниками³⁴⁶. Обозначенный подход был закреплен в налоговом законодательстве США еще в 1921 г. и рассматривался как один из возможных вариантов устранения двойного налогообложения при подготовке проектов Модельной конвенции Лиги наций³⁴⁷.

Из подпункта 8 пункта 1 статьи 309 НК РФ в его системном толковании с положениями подпункта 4.1 пункта 1 статьи 148 НК РФ и нормами отраслевого законодательства³⁴⁸ так же следует, что «международной» для целей налогового законодательства признается перевозка, в которой только один из пунктов маршрута (отправления или назначения) находится на территории РФ. Использование именно этих критериев (пункты отправления и назначения), по нашему мнению, вызвано их конститутивным характером для любой перевозки.

Так, пункт отправления означает место (объект транспортной инфраструктуры), от которого начинается перевозка пассажиров или грузов, а пункт назначения – место, в которое пассажиры или груз должны быть доставлены согласно договору перевозки³⁴⁹. Таким образом, отправление и прибытие в пункт назначения означают начало и конец оказания соответствующий транспортной услуги.

Из этого следует, что в случае международной перевозки, указанной в подпункте 8 пункта 1 статьи 309 НК РФ, начало или окончание оказания

³⁴⁵ URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/863> (дата обращения: 30.01.2022).

³⁴⁶ URL: <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.863-4> (дата обращения: 30.01.2022).

³⁴⁷ См.: Jogarajan S. Указ. соч. Р.130.

³⁴⁸ См., например: Воздушный кодекс Российской Федерации от 19.03.1997 № 60-ФЗ (ред. от 02.07.2021) // Собрание законодательства РФ. 24.03.1997. № 12, Ст. 1383; Федеральный закон «О государственном контроле за осуществлением международных автомобильных перевозок и об ответственности за нарушение порядка их выполнения» от 24.07.1998 № 127-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 03.08.1998. № 31. Ст. 3805.

³⁴⁹ См., например: Приказ Минтранса России от 28.06.2007 № 82 «Об утверждении Федеральных авиационных правил "Общие правила воздушных перевозок пассажиров, багажа, грузов и требования к обслуживанию пассажиров, грузоотправителей, грузополучателей» (ред. от 15.09.2020) // Российская газета. № 225. 10.10.2007.

соответствующей услуги происходит на территории РФ. Соответственно, одно из конститутивных действий, составляющих саму суть услуги перевозки и определяющих ее добавленную стоимость (погрузка и доставление пассажиров или груза), совершается на территории РФ. По этой причине Россия является одной из стран источника дохода от такой международной перевозки (наравне с государством, в котором находится второй из обязательных пунктов маршрута международной перевозки).

При этом, в отличие от других доходов, перечисленных в пункте 1 статьи 309 НК РФ, доходы от международных перевозок извлекаются в условиях экономического присутствия получателя дохода в части маршрута перевозки, приходящейся на Россию. Доходы иностранных организаций, получаемые от деятельности на территории РФ, по общему правилу облагаются через механизм постоянного представительства, регулируемый статьями 306 и 307 НК РФ.

Между тем деятельность иностранных организаций-перевозчиков, экономически схожая с деятельностью постоянных представительств иностранных организаций (осуществление предпринимательской деятельности в России), не соответствует одному из обязательных условий, установленных пунктом 2 статьи 306 НК РФ – наличие постоянного места деятельности на территории РФ. Причиной тому служит сам характер услуг по международной перевозке, предполагающий постоянное перемещение транспорта, посредством которого оказываются такие услуги. Кроме того, международные перевозки по территории России могут носить разовый характер, что также не соответствует еще одному обязательному признаку постоянного представительства – регулярности осуществления предпринимательской деятельности на территории РФ.

Однако перечисленные препятствия к применению норм о постоянном представительстве не могут служить основанием для отказа РФ от налогообложения доходов от международных перевозок, поскольку в том числе на ее территории самим перевозчиком с использованием собственных

человеческих факторов производства создается добавленная стоимость, за счет которой перевозчик извлекает доход. По этой причине к таким доходам применяется второй из существующих в НК РФ механизмов налогообложения иностранных организаций – посредством налогового агента, выплачивающего доход.

При этом российское налоговое законодательства, аналогично КВД США, разрешает вопрос «расщепления» источника дохода между двумя юрисдикциями – пунктами отправления и прибытия. Однако, в отличие от налогового законодательства США, НК РФ не разделяет суммы доходов от международных перевозок (то есть налоговую базу) между юрисдикциями, а закрепляет их налогообложения в РФ в полном объеме, но по вдвое уменьшенной ставке 10%, предусмотренной подпунктом 2 пункта 2 статьи 284 НК РФ. В то же время данное правило на практике не работает, когда приобретателями услуг по международной перевозке через территорию РФ выступают физические лица, в силу отсутствия у них обязанности налогового агента. В таких случаях доходы иностранных организаций от выполнения международных перевозок через территорию РФ не будут облагаться в Российской Федерации.

Как уже было отмечено выше, деятельность организаций, осуществляющих международные перевозки, по своему экономическому характеру схожа с деятельностью постоянных представительств иностранных организаций на территории РФ. В связи с этим, по нашему мнению, к ним должны применяться аналогичные методы расчета налоговой базы. Так, в силу пункта 1 статьи 307 НК РФ при определении налоговой базы постоянного представительства учитываются не только доходы, полученные им от осуществления деятельности на территории РФ, но и расходы, связанные с такой деятельностью.

Международные перевозки, поименованные в подпункте 8 пункта 1 статьи 309 НК РФ, также предполагают несение организациями – перевозчиками соответствующих расходов в РФ: на ремонт и техническое

обслуживание, заправку, наем персонала, лоцманскую проводку и иные услуги, связанные с такими перевозками. Однако действующая редакция статей 309 и 310 НК РФ не предполагает возможности учитывать такие расходы при расчете налоговой базы иностранных организаций – перевозчиков, что, по нашему мнению, не соответствует принципу экономического основания налога, закрепленному в пункте 3 статьи 3 НК РФ, и приводит к чрезмерному налогообложению данной категории налогоплательщиков. В данной ситуации ставка налога снижена не ввиду невозможности признания расхода, а ввиду необходимости распределения фискальных прав между разными странами.

Практика зарубежных стран также демонстрирует иной подход к налогообложению доходов иностранных организаций от международных перевозок, который позволяет в большей степени привести размер взимаемых налогов в соответствие с реальными экономическими показателями деятельности налогоплательщиков-перевозчиков. К примеру, §1.863-4(a) СФП США установлено, что при расчете налоговой базы по международным перевозкам учитываются все затраты, понесенные организацией – перевозчиком, в том числе на обслуживание судна, наем сотрудников, страхование, погрузку и разгрузку и проч. Для определения суммы затрат, учитываемой при налогообложении в США отдельной перевозки, §1.863-4(a) СФП США предполагает использовать пропорцию, исходя из количества дней, проведенных судном перевозчика на территории США и за ее пределами в рамках конкретного маршрута³⁵⁰.

По нашему мнению, аналогичное право на учет расходов, связанных с осуществлением международной перевозки, должно быть предусмотрена и положениями статьи 309 НК РФ. В то же время мы учитываем, что в отличие от расходов на приобретение активов, перечисленных в пункте 4 статьи 309 НК РФ, затраты на международные перевозки могут быть понесены и после

³⁵⁰ URL: <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.863-4> (дата обращения: 30.01.2022).

оплаты таких перевозок (а соответственно, удержания и перечисления налога) – например, в случае полной предоплаты. В такой ситуации, по нашему мнению, иностранная организация-перевозчик должна иметь право на обращение в российский налоговый орган за возвратом налога у источника, излишне удержанного без учета фактически понесенных на территории РФ расходов.

По этой причине для реализации права иностранного перевозчика на учет таких расходов мы полагаем верным внести изменения в пункт 4 статьи 309 НК РФ и в статью 312 НК РФ. Абзац первый пункта 4 статьи 309 НК РФ может быть изложен в следующей редакции:

«При определении налоговой базы по доходам, указанным в подпунктах 5, 6, и 9.1 пункта 1 настоящей статьи, из суммы таких доходов могут вычитаться расходы в порядке, предусмотренном статьями 268 и 280 настоящего Кодекса. При определении налоговой базы по доходам, указанным в подпункте 8 пункта 1 настоящей статьи, из суммы таких доходов могут вычитаться расходы, произведенные налогоплательщиком – иностранной организацией в Российской Федерации в связи с выполнением международных перевозок по территории Российской Федерации».

Статью 312 НК РФ следовало бы дополнить пунктом следующего содержания:

«В случае, если налоговый агент, выплачивающий доход, указанный в подпункте 8 пункта 1 статьи 309 настоящего Кодекса, удержал налог с дохода иностранной организации без учета расходов, указанных в абзаце первом пункта 4 статьи 309 настоящего Кодекса, иностранная организация-налогоплательщик вправе обратиться за зачетом (возвратом) излишне уплаченного налога, исчисленного и удержанного без учета таких расходов, с предоставлением документов, подтверждающих данные расходы, в налоговый орган по месту нахождения налогового агента».

§3.2. Доходы физических лиц от трудовой деятельности, выполнения работ и оказания услуг

Подпункты 6 и 6.1 пункта 1 статьи 208 НК РФ устанавливают правила определения источника в отношении следующих видов доходов:

- вознаграждения за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполнение работ, оказание услуг и совершение действий в РФ;
- вознаграждения директоров и членов органов управления организаций-налоговых резидентов РФ, местом нахождения (управления) которых является Российская Федерация;
- вознаграждения и иные выплаты за исполнение трудовых обязанностей, получаемые членами экипажей судов, плавающих под государственным флагом РФ.

В отношении первой категории доходов нерезидентов Минфин России неоднократно указывал, что ключевым условием их обложения НДФЛ является осуществление физическим лицом на территории РФ деятельности, с которой непосредственно связан доход³⁵¹, вне зависимости от страны резидентства или места регистрации лица, выплачивающего такой доход³⁵². При этом в случаях, когда оплачиваемая деятельность велась и на территории РФ, и за рубежом, соответствующее вознаграждение считается полученным от российских источников пропорционально количеству времени, проведенному налогоплательщиком в России в связи с выполнением трудовых или иных обязанностей, выполнением работ, оказанием услуг³⁵³.

Однако Минфин России и ФНС России не разъясняют возможные способы расчета такой пропорции, в связи с чем этот вопрос остается на

³⁵¹ См., например: Письмо Минфина России от 27.12.2019 № 03-04-06/102586 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо Минфина России от 10.09.2019 № 03-04-05/69623 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс и проч.

³⁵² См., например: Письмо Минфина России от 26.01.2021 № 03-08-05/4267 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо ФНС России от 16.06.2020 № БС-3-11/4537@ // Оплата труда в государственном (муниципальном) учреждении: акты и комментарии для бухгалтера, 2020, №7.

³⁵³ См., например: Письмо ФНС России от 26.12.2017 № ГД-4-11/26551 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо Минфина России от 20.02.2016 № 03-04-06/9783 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс и проч.

усмотрение самого налогоплательщика или его налогового агента. Для это, в частности, могут использовать различные системы биллинга рабочего времени, данные о перемещениях и пересечениях границ налогоплательщиком, иные косвенные доказательства, содержащие информацию о периоде нахождения на территории РФ. Так, в ситуации, рассматриваемой ФНС России в Письме от 26.12.2017 № ГД-4-11/26551 (оказание юридической помощи иностранным адвокатом-партнером) для расчета могут использоваться данные актов об оказанной юридической помощи, на основании которых выплачивается адвокатский гонорар.

Налоговое законодательство США также признает вознаграждения за труд или личные услуги, осуществленные физическими лицами-нерезидентами на территории США, доходами от американских источников (§861(a)(3) КВД США). В то же время данная норма содержит перечень условий, при соблюдении которых вознаграждение за труд и личные услуги выводится из-под налогообложения в США, в частности:

- суммарный размер вознаграждения за год не превышает 3000 долл. США,
- получатель дохода находится на территории США не более 90 дней в течение года и
- доход получен на основании соглашения с (1) иностранным лицом, не ведущим деятельность в США, или (2) резидентом США, но в интересах его зарубежного представительства.

Кроме того, в силу данной нормы не считается полученным от источников в США вознаграждение нерезидентов – членов экипажа иностранного судна, временно пребывающих на территории США в связи с выполнением международной перевозки³⁵⁴.

§1.861-4(b) СФП США отдельно регулирует порядок распределения доходов от трудовой деятельности для случаев, когда такая деятельность

³⁵⁴ URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/861> (дата обращения: 30.01.2022).

ведется и на территории США, и за рубежом. По умолчанию СФП США (как и Минфин России в вышеприведенных письмах) предлагает «временной» подход, при котором доход нерезидента распределяется между источниками в США и за рубежом пропорционально количеству рабочих дней, проведенных налогоплательщиком внутри и за пределами США. В то же время §1.861-4(b)(2) СФП США предоставляет налогоплательщикам право на альтернативный способ распределения трудовых доходов нерезидента между юрисдикциями с учетом особенностей и фактического характера работ, выполняемых налогоплательщиком. В случае избрания альтернативного метода бремя доказывания его корректности ложится на налогоплательщика³⁵⁵.

Модельные соглашения ОЭСР и ООН также предполагают возможность обложения трудовых доходов налогоплательщика в той стране, где такая деятельности фактически ведется, вне зависимости от государства резидентства работника (статья 15 МК ОЭСР³⁵⁶, статья 15 МК ООН³⁵⁷). Местом осуществления трудовой деятельности, согласно пункту 1 комментариев к статье 15 МК ОЭСР, считается место физического нахождения работника при выполнении работ, за которые выплачивается налогооблагаемое вознаграждение³⁵⁸. Аналогичное определение места осуществления трудовой деятельности дают и комментарии к статье 15 МК ООН³⁵⁹.

Также обе модельные конвенции предусматривают условия, при одновременном выполнении которых вознаграждение работника не подлежит налогообложению за рубежом, в стране фактического осуществления трудовой деятельности:

³⁵⁵ URL: <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.861-4> (дата обращения: 30.01.2022).

³⁵⁶ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page40 (дата обращения: 30.01.2022).

³⁵⁷ URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (дата обращения: 30.01.2022).

³⁵⁸ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page307 (дата обращения: 30.01.2022).

³⁵⁹ https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (дата обращения: 30.01.2022).

- срок пребывания работника в этой стране не превышает 183 дней в течение последовательно идущих 12 месяцев;
- работодатель, выплачивающий доход, не является резидентом страны, в которой работник фактически осуществляет трудовую деятельность³⁶⁰.

Как следует из пунктов 6 и 7 комментариев к статье 15 МК ОЭСР, данное правило введено для того, чтобы снизить бремя налогового администрирования случаев краткосрочного найма работников, и одновременно с этим исключить ситуацию, когда затраты на вознаграждение таких работников будут уменьшать облагаемую прибыль нанимателей – резидентов тех стран, в которых иностранные работники осуществляют краткосрочную трудовую деятельность³⁶¹.

Установив налог на рассматриваемый вид дохода, российский законодатель, вероятно, не считает бремя налогового администрирования в этой ситуации несоразмерным. При этом по своей природе данный вид дохода, как указано в главе 1 настоящего исследования, выступает доходом от экономического присутствия налогоплательщика в стране, хотя и не такого, с которым связан статус резидентства. На наш взгляд, подобный порядок налогообложения находится в пределах усмотрения законодателя.

Отдельные статьи в обеих модельных конвенциях посвящены налогообложению вознаграждения высших руководящих лиц компаний. Так, статья 16 МК ОЭСР касается гонораров, получаемых иностранными резидентами – членами советов директоров национальных организаций одного из договаривающихся государств. В целях упрощения налогового администрирования ОЭСР предлагает облагать такое вознаграждение в стране резидентства управляемой организации, поскольку, как отмечается в пункте 1 комментариев к статье 16 МК ОЭСР, зачастую сложно определить, в какой

³⁶⁰ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page314 (дата обращения: 30.01.2022).

³⁶¹ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page315 (дата обращения: 30.01.2022).

стране в действительности выполнялись обязанности члена совета директоров³⁶².

Аналогичная статья МК ООН посвящена более широкому кругу отношений, поскольку также регулирует и налогообложение вознаграждения высших руководящих должностных лиц компаний. Однако принципы, применимые в статье 16 МК ООН, в обоих случаях аналогичны подходу МК ОЭСР, предполагающему налогообложение вознаграждения за руководство организацией в стране резидентства этой организации³⁶³.

В отношении вознаграждения членов экипажей транспортных средств, участвующих в международных перевозках, обе модельные конвенции предусматривают исключительное право на налогообложение за государствами резидентства таких работников^{364,365}. Исключением из данного правила служат доходы экипажей судов, выполняющих внутренние перевозки в границах территории одного из договаривающихся государств. В таком случае, как следует из пункта 9.2 комментариев к статье 15 МК ООН, вознаграждение облагается по правилам пунктов 1 и 2 статьи 15 – то есть по месту фактического осуществления трудовой деятельности (маршруты внутренних перевозок). В соответствии с пунктом 9 комментариев к статье 15 МК ООН такой принцип был установлен в целях упрощения налогового администрирования и контроля за доходами экипажей судов, которые пребывают на территории иностранного государства незначительные периоды времени в целях погрузки/разгрузки эксплуатируемых транспортных средств, а кроме того, зачастую многонациональны по своему составу.

Норма подпункта 6.1 пункта 1 статьи 208 НК РФ о налогообложении доходов членов экипажей судов появилась в Налоговом кодексе в связи с

³⁶² URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page332 (дата обращения: 30.01.2022).

³⁶³ URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (дата обращения: 30.01.2022).

³⁶⁴ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page41 (дата обращения: 30.01.2022).

³⁶⁵ URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (дата обращения: 30.01.2022).

принятием Федерального закона от 07.11.2011 № 305-ФЗ³⁶⁶. Согласно пояснительной записке к закону, введение данной нормы – равно как и пункта 3 статьи 224 НК РФ, предусматривающего ставку НДФЛ 13% в отношении доходов нерезидентов – членов экипажей судов, плавающих под российским флагом, – было направлено на создание привлекательных условий труда для квалифицированных кадров плавсоставов³⁶⁷.

Целью поправок, по мнению их инициаторов, было исключение ситуаций, когда российские моряки, находясь за пределами РФ в течение длительного времени, лишались статуса резидентов и облагались НДФЛ по ставке 30%, что приводило к оттоку квалифицированных кадров плавсостава из России. В связи с этим законодатель для удобства правоприменения выделил данный вид дохода (по сути являющийся оплатой труда, получаемой от российских лиц или публичных образований, в силу статьи 15 Кодекса торгового мореплавания РФ³⁶⁸) в отдельную категорию, регулируемую специальной нормой (подпунктом 6.1), которой корреспондирует пункт 3 статьи 224 НК РФ, устанавливающий для данного вида доходов единую ставку, не зависящую от резидентства налогоплательщика.

Таким образом, данными поправками работа членов экипаже судов, плавающих под российским государственным флагом, искусственно приравнивается к работе исключительно в подразделениях на территории РФ – как для целей расчета налоговой базы, так и для определения применимой ставки. По этой причине налогообложение их вознаграждений как доходов от российских источников представляется нам обоснованным.

Таким образом, для вознаграждений членов руководящих органов и для оплаты труда членов экипажей морских судов установлена фикция

³⁶⁶ Федеральный закон от 07.11.2011 № 305-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с реализацией мер государственной поддержки судостроения и судоходства» от 07.11.2011 № 305-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 07.11.2011. № 45. Ст. 6335.

³⁶⁷ См.: Пояснительная записка «К проекту Федерального закона "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с реализацией мер по поддержке российского судостроения и судоходства» от 14.06.2011 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

³⁶⁸ Кодекс торгового мореплавания Российской Федерации от 30.04.1999 № 81-ФЗ (ред. от 13.07.2020) // Собрание законодательства РФ. 03.05.1999. № 18. Ст. 2207.

(неопровержимая презумпция) экономического присутствия физического лица в стране при извлечении таких доходов.

Подобные практические упрощения следует признать допустимыми. Однако в интересах правовой определённости желательно, чтобы два разных механизма налогообложения – в связи с экономическим присутствием налогоплательщика в стране (либо фикцией такого присутствия) и в связи с получением пассивного дохода, генерируемого с задействованием человеческих факторов производства, которые используются плательщиком такого дохода, – были разграничены.

В завершении настоящей главы необходимо также обратить внимание на налогообложение доходов, получаемых иностранными организациями от российских лиц по договорам уступки права требования (цессии) в отношении других доходов, подлежащих налогообложению у источника выплаты в России (например, процентов по займам от российских должников; платежей за аренду недвижимости в РФ). Такие доходы иностранных организаций от цессии, по нашему мнению, должны облагаться в РФ, поскольку в рассматриваемых случаях цедент под видом оплаты за уступку прав требования получает от российского лица выплату (иное встречное предоставление), выступающее экономическим заменителем того дохода, право на получение которого иностранный налогоплательщик уступает.

Между тем основанием для получения иностранным налогоплательщиком дохода от такой уступки являются все те же обстоятельства, в силу которых «базисный» доход, права на получение которого уступаются, подлежал налогообложению в Российской Федерации: связанность с российской недвижимостью или человеческими факторами производства, используемыми на территории РФ, или экономическим присутствием самого налогоплательщика в РФ. Соответственно, к доходу от такой уступки должны применяться те же правила определения страны налогообложения, что и к «базисному» доходу.

Подводя итог главы 2, мы полагаем необходимым сделать следующие выводы.

- Установлено, что все доходы, признаваемые полученными от российских источников на основании пункта 1 статьи 208 и пункта 1 статьи 309 Налогового кодекса Российской Федерации, соответствуют одному из следующих критериев:

- доход получен от совершения операций с недвижимостью, расположенной в Российской Федерации;

- решающую роль в извлечении дохода играют человеческие факторы производства лица, выплачивающего доход и осуществляющего свою деятельность на территории Российской Федерации;

- доход получен от экономического присутствия налогоплательщика в Российской Федерации, когда оно недостаточно для образования постоянного представительства или получения статуса налогового резидента.

- Взимание налога на доходы от российских источников в отношении отдельных видов таких доходов (от операций с недвижимостью, доходов в виде дивидендов, доходов от отчуждения долей и акций российских организаций, доходов в виде процентов и роялти, доходов от международных перевозок) характеризуется отдельными пробелами, противоречиями и недостатками, нуждающимися в устранении.

ГЛАВА 3. МЕХАНИЗМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ, ПОЛУЧАЕМЫХ ИНОСТРАННЫМИ ЛИЦАМИ ОТ РОССИЙСКИХ ИСТОЧНИКОВ

§1. Налогообложение доходов иностранных лиц от операций, связанных с российской недвижимостью, долями и акциями, при отсутствии налогового агента

По нашему мнению, механизм налогообложения доходов иностранных лиц от операций, связанных с российской недвижимостью, не позволяет Российской Федерации в достаточной степени реализовывать имеющиеся у нее фискальные права в отношении таких операций.

В частности, статья 310 НК РФ предусматривает единственный возможный механизм налогообложения доходов иностранных организаций от источников в РФ – посредством российских налоговых агентов, выплачивающих такие доходы. Из указанной нормы следует, что если доходы, перечисленные в пункте 1 статьи 309 НК РФ, выплачиваются лицами, формально не соответствующими критериям налогового агента, указанным в пункте 1 статьи 310 НК РФ, то такие доходы не будут облагаться в связи с отсутствием соответствующего механизма. Между тем, по нашему мнению, доходы от операций, связанных с российской недвижимостью, в силу такой связи должны облагаться в РФ вне зависимости от субъектного состава этих операций и вовлеченности в них лиц, которые могут признаваться налоговыми агентами по правилам НК РФ. Действующее законодательство РФ позволяет соответствующим образом изменить механизм налогообложения доходов от операций, связанных с российской недвижимостью.

Так, в силу статей 218, 223 и 551 ГК РФ переход права собственности на объекты недвижимого имущества в РФ подлежит обязательной государственной регистрации. Для регистрации такой операции в соответствии со статьями 14 и 18 Федерального закона от 13.07.2015 № 218-

ФЗ «О государственной регистрации недвижимости»³⁶⁹ стороны сделки должны представить в уполномоченный государственный орган правоустанавливающий документ, на основании которого происходит переход права собственности на объект недвижимости. Мы полагаем, что перечень документов, предоставляемых в регистрирующие органы, может быть дополнен также документами, подтверждающими декларирование и уплату налогов в РФ. Альтернативным механизмом может быть регистрация залога, возникающего в силу закона в отношении отчуждённого объекта, в целях обеспечения обязанности по уплате налога.

В частности, для этого мы полагаем верным предусмотреть в рамках глав 23 и 25 НК РФ отдельный порядок подачи разовых деклараций иностранными лицами, получающими доходы от российских источников в случаях, когда такие доходы выплачиваются лицами, не признаваемыми налоговыми агентами в соответствии со статьей 310 НК РФ. Также следует предусмотреть срок подачи декларации и уплаты налога, исчисляемый со дня подачи документов на государственную регистрацию перехода права, но не ранее оплаты отчуждаемого имущества (каждого из предусмотренных договором платежей). Налогоплательщики в рамках этого порядка будут самостоятельно уплачивать исчисленный ими налог.

Такая разовая декларация подлежит камеральной налоговой проверке в порядке статьи 88 НК РФ. В рамках проверки налоговые органы должны удостовериться в отсутствии в действиях иностранного налогоплательщика признаков нарушения налогового законодательства (в частности, за счет существенного занижения договорной цены объекта недвижимости по сравнению с его рыночной стоимостью³⁷⁰), а также оценить заявленные им расходы на соответствие требованиям статьи 220 НК РФ (в отношении расходов, заявленных в качестве имущественного вычета по НДФЛ) абзаца

³⁶⁹ Федеральный закон «О государственной регистрации недвижимости» от 13.07.2015 № 218-ФЗ (ред. от 01.07.2021) // Собрание законодательства РФ. 20.07.2015. № 29 (часть I). Ст. 4344.

³⁷⁰ См., например: Определение Верховного Суда РФ от 22.07.2016 № 305-КГ16-4920 по делу № А40-63374/2015 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

четвертого пункта 1 статьи 252 и статьи 268 НК РФ. При этом налоговый орган должен иметь возможность истребовать у декларанта документы, подтверждающие расходы, а также расчёт соотношения доходов и затрат, если отчуждаемый объект оплачивается несколькими платежами. На процедуру проверки и рассмотрения её материалов могут быть распространены общие правила части первой НК РФ.

Самостоятельное декларирование и уплата налогов с доходов иностранных лиц от операций с национальной недвижимостью предусмотрены и налоговым законодательством США. Так, в соответствии с §897(a)³⁷¹ и §6039C³⁷² КВД США иностранные налогоплательщики обязаны ежегодно декларировать сведения о правах на недвижимое имущество, находящееся на территории США, а в случае получения дохода от распоряжения такими правами и при условии отсутствия налогового агента – самостоятельно задекларировать и уплатить налог в США. Кроме того, согласно практике Налогового суда США, даже в случае, если налог с доходов иностранных лиц от распоряжения правами на американскую недвижимость перечисляется в бюджет налоговым агентом, самостоятельная подача иностранным лицом налоговой декларации является обязательным условием реализации его права на учет расходов, понесенных в связи с получением налогооблагаемого дохода (*Adams Challenge (UK) LTD. v. Commissioner*³⁷³, *Swallows Holding, LTD. v. Commissioner*³⁷⁴).

С.В. Сергеевым в диссертационном исследовании, посвященном налогообложению доходов иностранных организаций от российских источников, был поднят схожий вопрос в отношении применения подпункта 5 пункта 1 статьи 309 НК РФ. В частности, С.В. Сергеевым было предложено внести соответствующие изменения в нормы, регулирующие

³⁷¹ URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/897#a> (дата обращения: 30.01.2022).

³⁷² URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6039C> (дата обращения: 30.01.2022).

³⁷³ URL: <https://www.leagle.com/decision/intco20210121e75> (дата обращения: 30.01.2022).

³⁷⁴ URL: <https://www.leagle.com/decision/2006222126ftc961217> (дата обращения: 30.01.2022).

регистрационные действия с акциями (долями) российских юридических лиц, во избежание уклонения иностранных налогоплательщиков от налогообложения скрытой реализации недвижимости³⁷⁵.

Между тем автором вышеописанного исследования не был предложен конкретный механизм, обеспечивающий контроль за налоговой исполнительностью иностранных организаций в отношении указанного вида доходов. Кроме того, выводы автора касаются лишь применения подпункта 5 пункта 1 статьи 309 НК РФ, при том, что доходы иностранных организаций от операций с российской недвижимостью также охватываются подпунктом 9.1 пункта 1 статьи 309 НК РФ. В этой связи мы полагаем, что в отношении доходов, предусмотренных подпунктами 5 и 9.1 пункта 1 статьи 309 НК РФ должен быть предусмотрен порядок налогообложения, аналогичный предложенному нами для подпункта 6 пункта 1 статьи 309 НК РФ.

Как уже было отмечено выше, в силу требований отраслевого законодательства все операции по переходу права собственности на данные виды ценных бумаг подлежат специальному учету российскими организациями – регистраторами и депозитариями. При этом, согласно статье 29 Федерального закона «О рынке ценных бумаг», право собственности на ценные бумаги переходит в момент отражения соответствующей операции в соответствующем реестре или депозитарии.

По этой причине мы полагаем, что в Федеральный закон «О рынке ценных бумаг» могут быть внесены изменения, согласно которым иностранные лица – стороны сделки купли-продажи акций российских обществ или паев российских ПИФ для регистрации перехода права собственности на такие ценные бумаги будут обязаны предоставлять документы, подтверждающие уплату налога с дохода от их продажи, аналогично описанным в отношении реализации недвижимого имущества (разовую декларацию и платежный документ), либо соответствующего

³⁷⁵ См.: Сергеев С.В. Правовое регулирование налогообложения доходов иностранных организаций, полученных от источников в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.04 / Сергеев Сергей Витальевич. – Москва, 2020. С. 89.

подтверждения налогового органа, что отчуждение таких ценных бумаг не подлежит налогообложению.

К реализации долей в ООО, соответствующих критерию подпункта 5 пункта 1 статьи 309 НК РФ, также может быть применен данный порядок, за тем лишь исключением, что такие сделки требуют не регистрации уполномоченными участниками рынка ценных бумаг, а подлежат нотариальному удостоверению, в силу пункта 11 статьи 21 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью». При этом, согласно данной норме, отсутствие нотариального удостоверения влечет недействительность сделки по реализации долей. В связи с этим, по нашему мнению, в статью 21 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» также следовало бы внести изменения, описанные выше, согласно которым стороны сделки обязаны предоставить нотариусу либо документы, демонстрирующие исполнение продавцом соответствующей налоговой обязанности в отношении дохода от продажи долей (сообщение об исчисленной сумме налога и платежный документ), либо подтверждение со стороны налогового органа, что отчуждение таких долей не подлежит налогообложению.

Как и с недвижимостью, альтернативным механизмом может быть регистрация залога ценных бумаг и долей в обеспечение налоговой обязанности.

В отношении доходов от реализации вышеописанных ценных бумаг и долей необходимо учитывать, что такие доходы могут быть освобождены от налогообложения на основании соответствующего СИДН со страной резидентства иностранного налогоплательщика. В связи с этим такие налогоплательщики при подаче разовых деклараций, описанных выше, могут представить в налоговые органы также документы и информацию, перечисленные в пункте 1 статьи 312 НК РФ, подтверждающие их право на освобождение от налогообложения в РФ на основании СИДН. В случае подтверждения налоговыми органами такого права по результатам

камеральной проверки налоговые органы могут предоставлять иностранным налогоплательщикам уведомления об освобождении их дохода от налогообложения в РФ в силу соответствующих положений СИДН. В таком случае данные уведомления могут быть представлены в качестве самостоятельного документа, подтверждающего соблюдение требований российского налогового законодательства, для совершения регистрационных действий с ценными бумагами или долями.

Наличие вышеописанных законодательно установленных процедур, по нашему мнению, повысит количество уплачиваемых налогов в бюджет РФ, установив порядок исполнения налоговой обязанности иностранных лиц при совершении сделок с другими иностранными лицами, который сейчас отсутствует в налоговом законодательстве РФ.

§2. Налоговый агент как элемент механизма налогообложения доходов иностранных налогоплательщиков от источников в РФ

Российское налоговое законодательство не предусматривает единого механизма налогообложения доходов иностранных лиц от российских источников, данный вопрос регулируется отдельно главами 23 и 25 НК РФ для НДФЛ и налога на прибыль, соответственно. При этом подходы к такому правовому регулированию в случае каждого из перечисленных видов налогов отличаются. Так, в части НДФЛ доходы иностранных физических лиц облагаются на основании универсальных норм, применимых и к российским резидентам, поскольку агентский механизм уплаты является основным для данного налога и не требует введения специальных норм. В свою очередь в отношении налога на прибыль, для которого более характерен механизм самостоятельного исчисления и уплаты, законодатель устанавливает специальные положения, регулирующие налогообложение исключительно доходов иностранных организаций от российских источников.

Так, в отношении НДФЛ статья 226 НК РФ предусматривает общее для резидентов и нерезидентов правило об агентском способе уплаты налога,

который удерживается и перечисляется в бюджет лицами, определенными в пункте 1 данной статьи. Дополнительно пунктом 1 статьи 227 НК РФ установлена обязанность физических лиц самостоятельно декларировать и уплачивать суммы НДФЛ, которые не были удержаны налоговыми агентами, например, в случае получения облагаемых доходов от других физических лиц, не являющихся налоговыми агентами.

Согласно пункту 3 статьи 228 НК РФ, декларации по НДФЛ, самостоятельно представляемые налогоплательщиками-физическими лицами, подаются в налоговые органы по месту постановки на учет этих физических лиц. Статья 83 НК РФ предусматривает, что физические лица-налогоплательщики стоят на учете в налоговых органах по месту своего жительства (то есть по адресу постоянной регистрации) или месту постоянного пребывания (то есть по адресу временной регистрации³⁷⁶), а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств. В случае отсутствия постоянного места жительства или места пребывания, а также вышеперечисленного имущества, физическое лицо имеет право встать на учет в любой налоговый орган по своему выбору.

Системное толкование вышеприведенных норм демонстрирует наличие пробела в регулировании налогообложения доходов иностранных физических лиц, полученных от других физических лиц. Так, с одной стороны, НДФЛ с таких доходов не удерживается налоговыми агентами в силу прямых предписаний статьи 226 НК РФ. С другой стороны, в отсутствие у иностранного лица формальных оснований для постановки на учет в российских налоговых органах возможность контроля за самостоятельным исполнением им своих налоговых обязанностей фактически отсутствует. Исключением из описываемой ситуации является уплата НДФЛ с доходов от

³⁷⁶ Постановление Правительства РФ «Об утверждении Правил регистрации и снятия граждан Российской Федерации с регистрационного учета по месту пребывания и по месту жительства в пределах Российской Федерации и перечня лиц, ответственных за прием и передачу в органы регистрационного учета документов для регистрации и снятия с регистрационного учета граждан Российской Федерации по месту пребывания и по месту жительства в пределах Российской Федерации» от 17.07.1995 № 713 // Собрание законодательства РФ. 24.07.1995. № 30. Ст. 2939.

продажи недвижимого имущества на территории РФ, поскольку она предполагает обязательный учет иностранного лица в налоговом органе по месту нахождения такого имущества в силу пункта 5 статьи 83 НК РФ.

В отличие от НДФЛ, для налога с доходов иностранных организаций от российских источников агентский механизм уплаты закреплен в качестве единственно возможного. При этом пункт 1 статьи 310 НК РФ, как и статья 226 НК РФ, не возлагает обязанностей налоговых агентов на физических лиц. Таким образом, доходы от российских источников, выплачиваемые иностранным организациям российскими физическими лицами, остаются вне зоны контроля налоговыми органами РФ.

Из вышеизложенного следует, что на сегодняшний день использование агентского механизма является главным способом налогообложения доходов иностранных лиц от российских источников. Данное обстоятельство определяет особую роль налогового агента (как лица, содействующего уплате налогов) в правоотношениях с иностранными налогоплательщиками³⁷⁷.

Использование агентского механизма в подоходном обложении указанной категории налогоплательщиков, по нашему мнению, обусловлено желанием государства снизить издержки налогового администрирования и контроля иностранных лиц, не состоящих на учете в российских налоговых органах, упростить процедуру исчисления и сбора налогов, фактически выбрав ответственное лицо и делегировав ему часть своих полномочий. В отношении НДФЛ также представляется справедливым утверждение С.Г. Пепеляева, что переложение на налоговых агентов функций по взиманию налогов у источника выплаты оставляет крайне небольшое поле для маневра лицам, желающим уклониться от уплаты налогов, поскольку «сравнительно ограниченное число налоговых агентов легче проконтролировать, чем многочисленную армию налогоплательщиков»³⁷⁸.

³⁷⁷ См., например: Налоги и налоговое право. Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М.: «Аналитика - Пресс», 1998. С. 350-406; Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М., Учебно-консультационный центр «ЮрИн-фоР», 2001. С. 88-91.

³⁷⁸ Налогообложение доходов и прибыли: Учеб. Пособие / Под общ. Ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2015. С.226.

Состав лиц, признаваемых налоговыми агентами во взаимоотношениях с иностранными получателями доходов от российских источников, различается для целей НДФЛ и налога на прибыль. Так, пунктом 1 статьи 226 НК РФ функции налоговых агентов возлагаются на российские организации и индивидуальных предпринимателей, частнопрактикующих нотариусов, адвокатов, учредивших адвокатский кабинет, а также обособленные подразделения иностранных организаций.

В свою очередь пункт 1 статьи 310 НК РФ для целей налога на прибыль относит к налоговым агентам только российские организации и постоянные представительства иностранных организаций, а с 2020 г. – и индивидуальных предпринимателей. Из этого следует, что законодатель не возлагает обязанности по исчислению и удержанию налога на физических лиц (в том числе частнопрактикующих нотариусов и адвокатов), выплачивающих иностранным организациям доходы от российских источников, что подтверждается и разъяснениями Минфина России и ФНС России³⁷⁹.

Освобождение физических лиц от исполнения обязанностей налоговых агентов (с учетом исключений, предусмотренных статьей 226 НК РФ для частнопрактикующих нотариусов и адвокатов), по нашему мнению, не является дискриминационным и коррелирует с правовыми позициями Конституционного Суда РФ, согласно которым различия в налогово-правовом регулировании юридических и физических лиц обусловлены особенностями физического лица как субъекта правоотношений в целом³⁸⁰. Хотя федеральный законодатель и финансовые ведомства не указывают причин субъектных ограничений, содержащихся в статьях 226 и 310 НК РФ, можно предположить, что подобные правила связаны с отсутствием у физических лиц законных обязанностей (и, как следствие, необходимых условий и навыков)

³⁷⁹ См., например: Письмо Минфина России от 27.11.2014 № 03-08-05/60483 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо ФНС России от 11.06.2014 № ГД-4-3/11305 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

³⁸⁰ См: Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П // Собрание законодательства РФ, 06.01.1997, № 1. Ст. 197.

ведения бухгалтерского и налогового учета, обеспечения сохранности первичной документации и проч.

В то же время мы полагаем, что в перечень налоговых агентов, предусмотренный пунктом 1 статьи 310 НК РФ, также могут быть включены частнопрактикующие нотариусы и адвокаты, учредившие адвокатский кабинет (по аналогии с пунктом 1 статьи 226 НК РФ). Так, в силу подпункта 4 пункта 1 статьи 2 Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»³⁸¹ на них распространяется действие законодательства о бухгалтерском учете, а подпункт 5 пункта 1 статьи 23 НК РФ возлагает на них обязанность по ведению книг учета доходов и расходов и хозяйственных операций. Следовательно, возложение на данных субъектов налоговых правоотношений дополнительной обязанности налогового агента по доходам иностранных организаций не будет являться излишним обременением, не свойственным характеру их деятельности.

Налоговое законодательство США, регулирующее схожие правоотношения, не содержит закрытого перечня субъектов, на которых возлагаются обязанности налоговых агентов по доходам иностранных лиц от американских источников. Таковыми в силу §1441 и §1442 КВД США признаются любые лица, «обладающие контролем, правом на получение, хранение, распоряжение или перечисление» любого из налогооблагаемых доходов иностранных лиц – как физических, так и юридических³⁸². К примеру, в деле *Gilbert v. United States* суд признал налоговыми агентами в отношении дохода иностранной компании от продажи американской недвижимости семейную пару – граждан США³⁸³.

³⁸¹ Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) // Собрание законодательства РФ. № 50. 12.12.2011. Ст. 7344.

³⁸² URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/1441> (дата обращения: 30.01.2022).

³⁸³ URL: https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/ca9/18-17004/18-17004-2021-05-20.html?utm_source=summary-newsletters&utm_medium=email&utm_campaign=2021-05-21-tax-law-8d66354cdd&utm_content=text-case-title-2 (дата обращения: 30.01.2022).

В.Ф. Евтушенко в своем диссертационном исследовании отмечала, что правовой статус налогового агента в российском налоговом праве характеризуется следующими признаками:

- приобретается только на основании предписаний НК РФ;
- является вторичным по отношению к правовому статусу налогоплательщика, т.е. не может без него возникнуть;
- аналогичен по своему составу правовому статусу налогоплательщика, если иное не установлено законом или если реализация данной аналогии прямо не противоречит содержанию прав и обязанностей налогового агента;
- предусматривает возложение на налогового агента «триумvirата» взаимосвязанных обязанностей: исчисление, удержание и перечисление сумм налога³⁸⁴.

Кроме вышперечисленных обязанностей налогового агента, именуемых основными, современная наука налогового права выделяет и второстепенные обязанности, к которым относятся:

- информирование налоговых органов о невозможности удержания налога с налогоплательщика и о расчетной сумме налога;
- ведение учета облагаемой базы;
- хранение в течение установленных законом сроков документов, используемых для исчисления, удержания и перечисления налогов, и проч.³⁸⁵

В рамках настоящего исследования мы полагаем необходимым проанализировать основные обязанности налогового агента, поскольку именно они составляют основу процесса взимания налогов с доходов иностранных лиц от российских источников.

§2.1. Исчисление налога с доходов иностранных лиц от российских источников

³⁸⁴ См.: Евтушенко В.Ф. Правовое положение налоговых агентов : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Евтушенко Виктория Федоровна. – Москва, 2006. С.57-58.

³⁸⁵ См.: Ефремова Е.С. Ответственность за совершение налоговых правонарушений (Актуальные проблемы в свете нового КоАП РФ) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Ефремова Екатерина Сергеевна. – Санкт-Петербург, 2003. С.88.

Из содержания статьи 52 НК РФ следует, что процесс исчисления налога состоит из трех последовательно идущих стадий:

- определение налоговой базы;
- определение подлежащих применению ставок;
- выявление имеющихся и подходящих к конкретной ситуации налоговых льгот, а также их последующее применение.

Также некоторые исследователи в качестве четвертой отдельной стадии выделяют непосредственно расчет суммы налога, то есть совершение соответствующих арифметических операций³⁸⁶.

В силу требования статьи 41 НК РФ основополагающим элементом налоговой базы при подоходном налогообложении является денежное выражение облагаемых доходов. При этом в соответствии с пунктом 4 статьи 309 НК РФ при расчете налоговой базы в отношении доходов от реализации активов (недвижимости, акций/долей и паев ЗПИФ недвижимости) налоговый агент вправе уменьшить сумму облагаемых доходов от российских источников на соответствующую сумму расходов, понесенных на приобретение реализуемых активов. Ключевым условием учета таких расходов является предоставление налоговому агенту до момента выплаты облагаемых доходов документов, подтверждающих понесенные расходы.

Такие расходы могут учитываться налоговым агентом при определении базы иностранного налогоплательщика в порядке, предусмотренном специальными статьями об определении налогооблагаемой базы для сделок с имуществом (имущественными правами) и ценными бумагами – статьями 268 и 280 НК РФ. Данный подход, применяемый к доходам от продажи активов, позволяет учесть понесенные ранее затраты на их приобретение и облагать не всю выручку иностранной организации по сделке, а ее чистый доход, что полностью соответствует принципу экономического основания налога, закрепленному в пункте 3 статьи 3 НК РФ.

³⁸⁶ См.: Евтушенко В.Ф. Указ. соч. С.85.

В то же время данный подход не применим к налогообложению доходов иностранных физических лиц. Так, в силу пункта 2 статьи 209 НК РФ, объектом НДФЛ в отношении физических лиц – нерезидентов РФ являются доходы, полученные от российских источников. При этом нормы главы 23 НК РФ предполагают учет расходов, понесенных налогоплательщиком, не в качестве обязательного элемента объекта налогообложения (как установлено, к примеру, статьей 247 НК РФ в отношении налога на прибыль), а через механизм налоговых вычетов, которые являются элементом налоговой базы.

Из пункта 1 статьи 208 НК РФ следует, что к доходам от российских источников для целей НДФЛ также относятся доходы от реализации активов: российской недвижимости, ценных бумаг и долей участия в уставном капитале, прав требования, а также иного имущества, находящегося в РФ и принадлежащего налогоплательщику. Суммы таких доходов могут быть уменьшены на суммы соответствующих вычетов, предусмотренных статьей 220 НК РФ, в том числе в размере фактически понесенных расходов на их приобретение.

Между тем, как неоднократно указывал Минфин России, право на применение имущественных налоговых вычетов распространяется только на физических лиц – налоговых резидентов РФ³⁸⁷. В обоснование такой позиции финансовое ведомство отмечает, что вычеты применяются лишь в отношении доходов, облагаемых по базовой ставке 13%, в то время, как доходы, получаемые физическими лицами – нерезидентами, по общему правилу, подлежат налогообложению по ставке 30%, согласно пункту 3 статьи 224 НК РФ.

По нашему мнению, такой подход противоречит принципу экономического основания налога и целям подоходного налогообложения, поскольку в отсутствие права на учет расходов на приобретение продаваемых

³⁸⁷ См., например: Письмо Минфина России от 21.04.2021 № 03-04-05/30162 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо Минфина России от 04.02.2020 № 03-04-05/6716 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо Минфина России от 21.01.2020 № 03-04-05/3043 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо Минфина России от 24.04.2020 № 03-04-05/33289 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс и проч.

активов налогоплательщики-нерезиденты уплачивают налог не со своего чистого дохода, а с выручки (суммы поступления), что не отражает реального экономического положения такого налогоплательщика. Кроме того, по общему правилу, налогоплательщик несет расходы на приобретение актива за счет своих доходов, с которых также уплачивается налог. Соответственно, лишенный возможности учесть указанные расходы при продаже актива, налогоплательщик вынужден повторно облагать ту часть дохода, за счет которой этот актив ранее был приобретен.

Следующей стадией исчисления налога с доходов иностранных налогоплательщиков является определение применимой ставки. По общему правилу статьи 310 НК РФ, доходы иностранных организаций от источников в РФ облагаются по ставке 20%. Между тем данной нормой предусмотрены и специальные ставки для отдельных видов доходов, в частности:

- в отношении дивидендов, выплачиваемых российскими организациями - 15%;
- в отношении процентов по государственным или муниципальным эмиссионным ценным бумагам – 9% или 15%, в зависимости от даты эмиссии ценной бумаги;
- в отношении доходов от аренды воздушных и морских судов, подвижных транспортных средств и контейнеров, используемых в международных перевозках, а также доходов от международных перевозок - 10%.

Глава 23 НК РФ устанавливает схожие правила и в отношении НДФЛ: так, пунктом 3 статьи 224 НК РФ установлена «базовая» ставка для доходов физических лиц-нерезидентов, которая составляет 30%. В то же время, аналогично налогу на прибыль организаций, дивиденды, получаемые иностранными налогоплательщиками, облагаются по пониженной ставке 15%. Кроме того, специальная ставка 5% применяется к дивидендам, выплачиваемым международными холдинговыми компаниями, редомицилированными в РФ.

Пониженная ставка в размере 13% предусмотрена статьей 224 НК РФ в отношении доходов от трудовой деятельности отдельных категорий нерезидентов. Применение данной ставки, фактически приравнивающей иностранных налогоплательщиков к резидентам РФ, преследует несколько социально-экономических целей: (1) привлечение лиц, представляющих интерес для России (высококвалифицированные сотрудники, члены экипажей судов, участники Госпрограммы по переселению соотечественников); (2) устранение несправедливости налогообложения в тех случаях, когда физические лица – нерезидента вынуждены в силу не зависящих от них обстоятельств вести свою деятельность в России (беженцы или получившие временное убежище на территории РФ); (3) стимулирование российских работодателей к официальному найму трудовых мигрантов из стран, имеющих безвизовый режим с РФ³⁸⁸ (патентная система налогообложения трудовых доходов, статья 227.1 НК РФ).

Завершающей стадией исчисления налога является определение и последующее применение соответствующих налоговых льгот. Согласно одной из принятых в современной науке налогового права классификаций все налоговые льготы могут быть разделены на изъятия (применяются к объекту и предмету налогообложения), скидки (применяются к налоговой базе) и освобождения (применяются к ставке или окладной сумме)³⁸⁹.

Анализируя положений глав 23 и 25 НК РФ, можно выделить следующие льготы, применяемые в отношении доходов иностранных лиц от российских источников:

1) Изъятия

В отношении налога на прибыль льготы в виде изъятий установлены статьей 310 НК РФ. Предусмотренные данной нормой льготы преследуют

³⁸⁸ См.: Пояснительная записка «К проекту Федерального закона "О внесении изменений в отдельные законодательные акты в части осуществления трудовой деятельности иностранными гражданами по патентам и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» // <http://asozd.duma.gov.ru> по состоянию на 30.05.2014.

³⁸⁹ См.: Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Пепеляев Групп, 2020. С.148; Налоговое право: Учебник / Е.Ю. Грачева, М.Ф. Ивлиева, Э.Д. Соколова. М.: Юристъ, 2005. С.34.

несколько целей: (1) стимулирование и благоприятствование отдельным видам деятельности (деятельность FIFA и UEFA, инвестиции в государственные и муниципальные долговые ценные бумаги и проч.) и (2) устранение двойного налогообложения (в отношении доходов постоянных представительств иностранных организаций в РФ, доходов, освобожденных от налогообложения на основании международных соглашений, и проч.).

Применительно к НДФЛ льготы в виде изъятий установлены статьей 217 НК РФ, определяющей перечень доходов, освобождаемых от налогообложения. При этом, в отличие от имущественных налоговых вычетов, данная категория льгот применяется и в отношении доходов физических лиц-нерезидентов, на что неоднократно обращал внимание Минфин России³⁹⁰. К рассматриваемой группе доходов нерезидентов могут быть отнесены, в частности, доходы от продажи имущества (имущественных прав), находящегося в собственности более установленного законом срока владения; стипендии Президента и Правительства РФ; доходы от реализации продукции, получаемой в результате любительской охоты. Кроме того, положениями статьи 232 НК РФ, аналогично налогу на прибыль организаций, предусмотрено освобождения от налогообложения доходов физических лиц – нерезидентов от российских источников на основании международных налоговых соглашений.

2) Скидки

В соответствии с положениями статей 232 и 310 НК РФ льготы в виде скидки (уменьшения ставки) применяются в отношении налогов с доходов иностранных налогоплательщиков в случаях, установленных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения (далее – СИДН).

В отношении налога на прибыль организаций пунктом 3 статьи 310 НК РФ и статьей 312 НК РФ установлены специальные требования к

³⁹⁰ См., например: Письмо Минфина России от 10.06.2019 № 03-04-05/42294 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо Минфина России от 04.02.2020 № 03-04-05/6716 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс и проч.

использованию данных льгот, которые также применимы и в отношении льготы – изъятия доходов иностранных организаций из-под российского налогообложения на основании положений СИДН (подпункт 4 пункта 2 статьи 310 НК РФ)³⁹¹. К таким специальным требованиям относятся:

– **Подтверждение постоянного местонахождения:** иностранная организация должна предоставить российскому налоговому агенту подтверждение постоянного местонахождения в государстве-партнере по СИДН, заверенное компетентным органом этого государства. Данное требование направлено на установление субъектности иностранного налогоплательщика для целей применения конкретного международного соглашения в момент возникновения у него налоговой обязанности (выплаты налогооблагаемого дохода).

Российское законодательство не устанавливает обязательных требований к форме такого подтверждения и личности предоставляющего его органа, отсылая к положениям конкретного СИДН и национального законодательства государства-стороны международного налогового соглашения³⁹².

– **Подтверждение фактического права на доходы:** в российском налоговом праве вопрос о фактическом праве иностранных организаций на доходы от российских источников впервые официально был поднят в Инструкции Государственной налоговой службы РФ от 16.06.1995 № 34³⁹³. Данная Инструкция предусматривала требование о фактическом праве на получение дохода как условие для возврата излишне удержанного налога у источника (пункт 6.2) или освобождения от налогообложения (пункт 6.4). Такое подтверждение должно было предоставляться самой иностранной организацией – налогоплательщиком при подаче заявления на возврат налога

³⁹¹ См.: Анищенко Д.Е. Распределение негативных налоговых последствий между налоговым агентом и иностранной организацией -налогоплательщиком // Налоговед. 2022. № 12. С. 40.

³⁹² См., например: Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ №9999/10 от 28.12.2010 // Вестник ВАС РФ. 2011. № 4.

³⁹³ Инструкция Государственной налоговой службы РФ от 16.06.1995 № 34 «О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц» // Российские вести. № 139. 27.07.1995.

или заявления об освобождении от налогообложения. Однако, как отмечал Б.Я. Брук, на практике такое подтверждение фактического права на доходы носило исключительно формальный характер, поскольку не было связано с реальной проверкой российскими налоговыми органами особенностей хозяйственной деятельности иностранной организации – получателя дохода и судьбы выплаченного дохода³⁹⁴.

Более детальное урегулирование вопрос фактического права иностранных организаций на доходы от российских источников получил после принятия главы 25 НК РФ. В частности, Министерством РФ по налогам и сборам были приняты Методические рекомендации, касающиеся налогообложения прибыли иностранных организаций³⁹⁵. В соответствии с пунктами 8 - 8.3 части II рекомендаций иностранная организация признавалась лицом, имеющим фактическое право на доход, при наличии у нее юридических оснований на получение такого дохода.

Таковыми основаниями, в частности, признавались заключенные договоры или иные правоустанавливающие документы: к примеру, при оплате международных перевозок фактическое право на доходы подтверждалось договором международной перевозки, фактическое право на роялти – лицензионным соглашением. Таким образом, используемый в рамках данных Методических указаний подход к установлению фактического права на доходы иностранных организаций также носил формальный характер, не требовавший анализа экономического содержания деятельности иностранного налогоплательщика и его операций с полученным доходом.

Существующие в настоящее время правила о фактическом праве на доходы появились в НК РФ в связи с принятием Федерального закона от

³⁹⁴ См.: Брук Б.Я. Кодификация концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве: постановка проблемы // Закон. 2013. № 4. С. 55-56.

³⁹⁵ Приказ МНС РФ от 28.03.2003 № БГ-3-23/150 "Об утверждении Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 НК Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций".

24.11.2014 № 376-ФЗ³⁹⁶, которым были внесены изменения, касающиеся налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций. Так, в статью 7 НК РФ «Международные договоры по вопросам налогообложения» был введен пункт 2, дающий определение лица, имеющего фактическое право на доходы. Таковым, согласно вновь введенной норме, признавалось лицо, которое в силу корпоративного участия или иного способа контроля приобретает право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться доходом, выплачиваемым российским лицом, либо лицо, в пользу которого непосредственный получатель дохода распоряжается этим доходом. В целях определения лица, имеющего фактическое право на доходы, Федеральным законом № 376-ФЗ предлагалось учитывать функции и риски, принимаемые на себя иностранной организацией - непосредственным получателем дохода, а также иными лицами.

В дальнейшем рассматриваемая норма была дополнена Федеральными законами от 15.02.2016 № 32-ФЗ³⁹⁷ и от 27.11.2018 № 424-ФЗ³⁹⁸. Так, лицами, имеющими фактическое право на доходы, помимо прочего, стали признаваться лица (иностранные структуры), в интересах которых происходит распоряжение доходами, выплачиваемыми от источников в РФ.

Более детальное толкование понятия фактического права на доходы было дано в ряде разъяснений уполномоченных ведомств³⁹⁹. Так, особого

³⁹⁶ Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую НК Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» от 24.11.2014 № 376-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 01.12.2014. № 48. Ст. 6657.

³⁹⁷ Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в 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)» от 15.02.2016 № 32-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 15.02.2016. № 7. Ст. 920.

³⁹⁸ Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» от 27.11.2018 № 424-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 03.12.2018. № 49 (часть I). Ст. 7496.

³⁹⁹ См., например: Письмо ФНС России от 28.04.2018 № СА-4-9/8285 «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс; Письмо ФНС России от 06.05.2019 № СА-4-7/8448@ «Обзор судебных споров по вопросам применения положений международных налоговых договоров и злоупотребления законодательством при трансграничных операциях» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс и проч.

внимания заслуживает Письмо ФНС России от 28.04.2018 № СА-4-9/8285, в котором налоговой службой была проанализирована актуальная судебная практика по вопросу применения концепции фактического права на доходы. В частности, ФНС России отметила недопустимость формального, «узко технического» подхода к определению фактического получателя дохода, поскольку такой подход противоречил бы целям заключения международных соглашений об избежании двойного налогообложения, которые по своей природе не предусматривают использования установленных в них правил налогообложения в целях уклонения от уплаты налогов, в частности – «двойного неналогообложения». В качестве признаков, свидетельствующих об отсутствии у иностранной организации – получателя дохода фактического права на него, ФНС России в указанном письме предлагала считать ограниченные полномочия иностранной организации в праве распоряжаться полученным доходом; транзит полученного дохода в пользу другого лица в короткие сроки после его получения; отсутствие у иностранной организации иной приносящей доход деятельности (источников доходов)⁴⁰⁰.

Перечень документов и иных доказательств, которыми должно подтверждаться наличие фактического права на доходы, законодательно не установлен. Пункт 1 статьи 312 НК РФ содержит лишь общее указание на обязанность иностранной организации – налогоплательщика представлять российскому налоговому агенту «подтверждение, что эта организация имеет фактическое право на получение соответствующего дохода». В свою очередь Минфин России, толкуя данную норму, также не конкретизирует перечень возможных доказательств фактического права на доходы, перечисляя лишь фактические обстоятельства, которые, по мнению ведомства, должны быть доказаны налогоплательщиком для подтверждения его фактического права на доходы от российских источников. Эти обстоятельства, подлежащие

⁴⁰⁰ См.: Письмо ФНС России от 28.04.2018 № СА-4-9/8285 «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

доказыванию, соотносятся с содержанием пункта 2 статьи 7 НК РФ и включают в себя, в частности:

- возможность налогоплательщика самостоятельно распоряжаться и пользоваться полученными доходами от российских источников;
- возникновение в стране резидентства налогоплательщика налоговой обязанности в отношении доходов, полученных от источников в РФ. Следует отметить, что данное условие прямо не предусмотрено статьей 7 НК РФ и отсылает к общему принципу применения СИДН, не допускающему использование установленных ими льгот для целей «двойного неналогообложения» и уклонения от уплаты налогов⁴⁰¹;
- реальность хозяйственной деятельности налогоплательщика в стране резидентства.⁴⁰²

В соответствии с актуальной редакцией статей 7 и 312 НК РФ налоговый агент обязан удостоверяться о наличии у иностранной организации – налогоплательщика фактического права на доходы при каждом случае выплаты дохода, в отношении которого применяется СИДН.

Кроме того, самостоятельным условием применения льгот, установленных международными соглашениями, которое, однако, прямо не предусмотрено в статье 312 НК РФ, является **отсутствие злоупотреблений со стороны налогоплательщика или налогового агента**. Так, Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53⁴⁰³, а с 19.08.2017 – и статья 54.1 НК РФ закрепляют принцип, не допускающий уменьшение сумм налогов за счет

⁴⁰¹ URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page29 (дата обращения: 30.01.2022).

⁴⁰² См., например: Письмо Минфина России от 30.11.2016 № 03-08-05/70917 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо Минфина России от 19.12.2016 № 03-08-05/75998 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо Минфина России от 29.06.2017 № 03-08-05/41203 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо Минфина России от 27.02.2018 № 03-08-05/12137 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо Минфина России от 24.07.2018 № 03-08-05/51824 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо Минфина России от 09.04.2020 № 03-08-05/28323 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс, Письмо Минфина России от 01.12.2020 № 03-08-05/104776 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс и проч.

⁴⁰³ Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. № 12. 2006.

искажения сведений о фактах хозяйственной жизни и объектах налогообложения, совершения налогозначимых операций, не обусловленных целями делового характера или не связанных с осуществлением реальной экономической деятельности.

Данный подход о недопустимости злоупотреблений со стороны налогоплательщиков или налоговых агентов применим и в отношении использования налоговых льгот по СИДН, что подтверждается судебной практикой, формируемой в том числе Верховным Судом РФ. Так, в Определении по делу № А50-16961/2017 Верховный Суд РФ отметил, что выявление фактов умышленного искажения налогоплательщиком и налоговым агентом характера хозяйственных операций (предмета сделки) должно иметь последствия и для целей применения соответствующего СИДН⁴⁰⁴.

В отношении доходов иностранных физических лиц НК РФ содержит усеченный набор требований для применения льгот по СИДН. Так, пункты 5-9 статьи 232 НК РФ, аналогично статье 312 НК РФ, предусматривают проверку «субъектности» налогоплательщика – подтверждение наличия у него резидентства иностранного государства – участника применяемого СИДН. Однако процедура такой проверки физических лиц проще, чем в случае с организациями. Так, подтверждением иностранного резидентства физического лица в силу приведенных норм может считаться паспорт гражданина соответствующего зарубежного государства или иной документ, установленный федеральным законом или признаваемый в соответствии СИДН в качестве документа, удостоверяющего личность иностранного гражданина. Лишь в случае недостаточности такого документа для установления факта иностранного резидентства налоговый агент запрашивает у налогоплательщика – физического лица официальный документ (сертификат

⁴⁰⁴ См.: Определение Верховного Суда РФ от 07.09.2018 № 309-КГ18-6366 по делу № А50-16961/2017 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

резидентства), выдаваемый уполномоченным органом государства-участника применяемого СИДН.

При этом положения главы 23 НК РФ, в отличие от статьи 312 НК РФ, не предусматривают обязательного подтверждения фактического права на доходы со стороны иностранных физических лиц для применения льгот по СИДН. Более того, из пункта 1.5 статьи 312 НК РФ следует, иностранная организация – непосредственный получатель дохода от российских источников вправе признать лицом, имеющим фактическое право на такой доход, иностранное физическое лицо. В таком случае для применения льготы по СИДН такому физическому лицу будет достаточно предоставления письма-подтверждения у него фактического права на доход, не требующего дополнительных доказательств свободы его распоряжения таким доходом, осуществления самостоятельной хозяйственной деятельности и проч.

Таким образом, можно сделать вывод, что российское налоговое законодательство основывается на презумпции наличия у физических лиц-получателей доходов фактического права на них – что, по нашему мнению, справедливо, в силу организационной особенности юридических лиц и структур без образования юридических лиц как субъектов, всегда создаваемых иными лицами, а, следовательно, подконтрольных им и не в полной мере самостоятельных. Верность данной точки зрения подтверждается и положениями пункта 9 статьи 7 Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (далее – *Многосторонняя Конвенция*), ратифицированной Федеральным законом от 01.05.2019 № 79-ФЗ⁴⁰⁵. Согласно данной норме физические лица-резиденты иностранных договаривающихся государств признаются квалифицированными лицами для применения льгот по СИДН, тем самым в отношении них презюмируется правомерность получения налоговых льгот и

⁴⁰⁵ Федеральный закон «О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения» от 01.05.2019 № 79-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 06.05.2019. № 18. Ст. 2203.

не требуется дополнительного подтверждения наличия фактического права на получаемые из России доходы. В то же время ни НК РФ, ни Многосторонняя конвенция не исключают возможности опровержения такой презумпции, в случае, если будет установлен номинальный статус физического лица – получателя дохода, его искусственное «встраивание» в цепочку движения денежных средств.

§2.2. Удержание и перечисление налога с доходов иностранных лиц от российских источников

Обязанностями налогового агента, логически следующими после исчисления, являются удержание и перечисление в бюджет сумм налога с доходов иностранных налогоплательщиков. Так, в отношении налога на прибыль организаций в соответствии с положениями абзаца седьмого пункта 1 статьи 310, пункта 2 статьи 287 НК РФ сумма удержанного налога перечисляется в федеральный бюджет в валюте РФ не позднее дня, следующего за днем выплаты (перечисления) денежных средств иностранной организации или иного получения ею доходов. Аналогичная обязанность налоговых агентов перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее одного дня, следующего за днем выплаты дохода, установлена пунктом 6 статьи 226 НК РФ и в отношении НДФЛ.

По правилам пункта 3 статьи 309 НК РФ доходы иностранных организаций от российских источников подлежат налогообложению независимо от формы, в которой они были получены, в частности, в натуральной форме, путем погашения обязательств иностранной организации, в виде прощения ее долга или зачета требований к этой организации. В целях урегулирования технических аспектов налогообложения доходов, выплачиваемых иностранным организациям в неденежной форме, законодатель в пункте 1 статьи 310 НК РФ определил, что в указанных случаях налоговый агент обязан перечислить налог с таких доходов за счет собственных денежных средств, при этом пропорционально уменьшив размер

дохода, получаемого иностранной организацией в неденежной форме. Примерами таких неденежных расчетов, наиболее часто встречающимися в российской правоприменительной практике, можно назвать: прощение долга иностранной организации⁴⁰⁶; капитализацию процентов по долговым обязательствам⁴⁰⁷; направление сумм начисленных процентов на увеличение чистых активов⁴⁰⁸; новацию заемных обязательств в вексельные – с включением в стоимость векселя задолженности и по начисленным ранее процентам⁴⁰⁹; зачеты взаимных встречных требований⁴¹⁰ и проч.

Мы не согласны с подходом судов в отношении отдельных из вышеперечисленных случаев неденежных расчетов. Так, капитализация процентов в рассматриваемой ситуации означает включение сумм процентов, начисленных по долговому обязательству, в сумму основного долга («тело» долга), на которые в дальнейшем так же будут начисляться проценты. В ситуации, когда кредитор, имея объективную возможность получить начисленные проценты в виде денежных средств (иного имущества), принимает решение об их капитализации, такую операцию в действительности можно считать выплатой дохода, поскольку в подобном случае капитализация будет являться выражением его действительной воли относительно способа распоряжения доходом (начисленными процентами).

Однако возможны ситуации, когда выгодоприобретателем от капитализации процентов является сам должник. К примеру, в случаях, когда займ берется для целей финансирования нового долгосрочного проекта, который очевидно не сможет приносить существенную прибыль в первые

⁴⁰⁶ См., например: Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 22.04.2016 № Ф07-1186/2016 по делу № А05-13582/2014 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс и проч.

⁴⁰⁷ См., например: Определение Верховного Суда РФ от 30.09.2015 № 305-КГ15-11372 по делу № А40-126792/2014 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс и проч.

⁴⁰⁸ См., например, Определение Верховного Суда РФ от 02.10.2019 № 307-ЭС19-8719 по делу № А56-44788/2018 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс и проч.

⁴⁰⁹ См., например: Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 04.10.2017 № Ф08-7109/2017 по делу № А32-1334/2017 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс и проч.

⁴¹⁰ См., например: Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 02.08.2017 № Ф04-2369/2017 по делу № А46-15036/2016 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс и проч.

годы работы. В таком случае по инициативе должника может быть предусмотрено, что в течение всего срока действия долгового обязательства начисленные проценты капитализируются, а затем выплачиваются по окончании срока займа, вместе с суммой изначально полученных заемных средств. В такой ситуации, по нашему мнению, сама операция по капитализации процентов не будет приводить к возникновению у кредитора налогооблагаемого дохода, поскольку ее целью будет лишь отсрочка выплаты процентов, сделанная в интересах, в первую очередь, самого должника и позволяющая ему длительное время сохранять в своем распоряжении оборотные активы, требуемые для ведения основной деятельности.

Такой подход к оценке налоговых последствий капитализации процентов находит поддержку и в международной практике. В частности, в деле *Millar & Anor v. Commissioner of Taxation* Федеральный Суд Австралии (*Federal Court of Australia*) указал, что капитализация процентов по займам не признается доходом кредитора в том случае, если она происходит по решению должника (к примеру, в силу соответствующих положений договора)⁴¹¹. В деле *Pepsico Puerto Rico, Inc. v. Commissioner of Internal Revenue*, рассмотренном Налоговым судом США, капитализация процентов по займу также не признавалась выплатой дохода кредитору, поскольку договором займа была предусмотрена дискреция должника на распоряжение начисленными процентами (выплата или капитализация), исходя из его текущих финансовых показателей⁴¹².

Кроме того, на сегодняшний день процедура налогообложения доходов, выплачиваемых иностранным организациям в неденежной форме, недостаточно урегулирована законодательно, что приводит к возникновению соответствующих споров. Так, в деле № А79-9900/2015⁴¹³ налоговый агент – российская организация погасила обязанность по выплате дивидендов

⁴¹¹ URL: <https://iknow.cch.com.au/document/atagUio2699377sl720700600/millar-anor-v-fc-of-t> (дата обращения: 30.01.2022).

⁴¹² URL: <https://www.leagle.com/decision/intco20120920644> (дата обращения: 30.01.2022).

⁴¹³ Постановление первого арбитражного апелляционного суда от 15.08.2016 по делу № А79-9900/2015 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс и проч.

кипрским «материнским» компания путем зачета взаимных встречных требований. Основанием возникновения права требования налогового агента был договор купли-продажи долей участия в сторонней организации, в оплату которых кипрские компании были обязаны перечислить денежные средства в сумме, равной подлежащим выплате дивидендам.

Суды, рассматривавшие данный спор, указали на обязанность российской организации в такой ситуации удержать налог у источника в связи с тем, что соглашение о зачете фактически представляло собой выплату дивидендов (подпункт 1 пункта 1 статьи 309 НК РФ) в неденежной форме. Однако, несмотря на прямые предписания закона, механизм их исполнения на практике не ясен. В анализируемом деле налоговый агент должен был либо уплатить налог с дохода кипрских компаний за счет собственных средств, что противоречит положениям статьи 24 НК РФ, либо фактически передать своим контрагентам реализуемые доли участия в меньшем размере, чем было предусмотрено договором (т.е. за минусом удержанного налога). Если в отношении долей участия второй вариант соблюдения пункта 3 статьи 309 НК РФ еще может быть реализован (что, однако, будет противоречить действительной воле сторон договора купли-продажи долей и может привести уже к гражданско-правовому спору в связи с ненадлежащим исполнением продавцом своих обязательств), то его применение к аналогичному случаю с неделимым имуществом представляется практически не реализуемым.

В отношении НДФЛ порядок удержания налога при неденежных формах выплаты урегулирован нормой пункта 4 статьи 226 НК РФ, которая распространяется на всех налогоплательщиков, вне зависимости от их резидентства. В силу данной нормы при выплате доходов в неденежной форме налоговый агент производит удержание требуемых сумм налогов за счет любых иных денежных доходов налогоплательщика, выплачиваемых ему этим же налоговым агентом. Однако, поскольку не во всех случаях налоговые агенты выплачивают доходы физическим лицам, имеющим с ними устойчивые и постоянные экономические связи (в первую очередь это

касается иностранных физических лиц), пунктом 5 статьи 226 НК РФ предусмотрена альтернативная модель поведения налоговых агентов, применимая в случаях отсутствия необходимого денежного дохода налогоплательщика для удержания с него соответствующей суммы НДФЛ. В таком случае, согласно данной норме, на налоговом агенте лежит обязанность в установленный законом срок и по установленной форме уведомить налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог с выплачиваемого физическому лицу дохода с указанием сумм дохода и неуплаченного налога.

Такой порядок прямо следует из положений подпункта 2 пункта 3 статьи 24 НК РФ, регулирующей основные права и обязанности налоговых агентов, вне зависимости от вида налога, в механизме уплаты которого участвует налоговый агент. Однако в отличие от статьи 226 НК РФ, в которой данное правило было продублировано и уточнено в отношении налоговых агентов по НДФЛ (установлен конкретный порядок представления таких уведомлений), в главе 25 НК РФ, а в частности, в статьях, регулирующих налогообложение доходов иностранных организаций от российских источников, отсутствует ссылка на право или обязанность налогового агента по доходам иностранных организаций представлять уведомления о невозможности удержать налог. Подобная законодательная техника приводит к формированию противоречивой правоприменительной практики, поскольку часть судов трактуют вышеперечисленные нормы как ограничивающие право налоговых агентов, выплачивающих доходы иностранным организациям, ссылаться на невозможность удержания налога с таких доходов⁴¹⁴.

Между тем мы полагаем, что в данном вопросе права и обязанности налоговых агентов, выплачивающих доходы иностранным налогоплательщикам, не должны отличаться в зависимости от юридического статуса таких налогоплательщиков. Так, В.Ф. Евтушенко отмечала, что статья

⁴¹⁴ См., например: Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 27.08.2014 № Ф07-6253/2014 по делу № А52-3653/2013 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс и проч.

309 НК РФ не предусматривают возможность «отказа» налогового агента от удержания налога с доходов иностранных организаций, что обусловлено особенностями иностранных организаций как налогоплательщиков и сложностью – а зачастую и просто невозможностью – их налогового администрирования в РФ. Ввиду того, что отношения с такими организациями могут носить разовый характер, последующее принуждение их к уплате российского налога, не удержанного налоговым агентом, становится практически нереализуемым, что повышает уровень требовательности со стороны государства к налоговым агентам иностранных организаций и лишает их права ссылаться на невозможность удержания налога с доходов таких организаций⁴¹⁵.

Однако все перечисленное справедливо и для иностранных физических лиц, которые также могут получать доходы в неденежной форме от российских источников. Возможность их искусственного освобождения от налогообложения в силу пункта 5 статьи 226 НК РФ не продиктована какими-либо существенными различиями в правовом статусе налогоплательщиков – иностранных физических лиц и иностранных организаций, а связана, по нашему мнению, лишь с тем, что глава 23 НК РФ устанавливает единый порядок для налогообложения доходов как иностранных физических лиц, так российских резидентов.

Между тем мы полагаем, что к доходам иностранных налогоплательщиков (как физических лиц, так и организаций) должен применяться особый порядок удержания налогов, обусловленный причинами, описанными В.Ф. Евтушенко. В частности, на налоговых агентов, удерживающих налоги с доходов иностранных лиц от российских источников, не должны распространяться подпункт 2 пункта 3 статьи 24 НК РФ и корреспондирующие ему специальные нормы, позволяющие не перечислять налог в случае невозможности его удержания.

⁴¹⁵ См.: Евтушенко В.Ф. Указ. соч. С.114-115.

Также в пункт 9 статьи 226 НК РФ следовало бы включить положение, согласно которому в случае невозможности удержания НДФЛ с дохода от российских источников, выплачиваемого физическому лицу – нерезиденту, налоговый агент обязан самостоятельно уплатить данную сумму налога за счет собственных средств. Аналогичное правило следовало бы закрепить и в пункте 1 статьи 310 НК РФ: в случае невозможности удержания налога с дохода иностранной организации, указанного в пункте 1 статьи 309 НК РФ, налоговый агент обязан самостоятельно уплатить данную сумму налога за счет собственных средств.

При этом в главы НК РФ, регулирующие подоходное налогообложение, также рекомендовалось бы внести изменения, в соответствии с которыми денежные средства, полученные налоговыми агентами в качестве возмещения сумм налогов, уплаченных ими за счет собственных средств в соответствии с пунктом 9 статьи 226 НК РФ или пунктом 1 статьи 310 НК РФ, не признаются облагаемым доходом.

Следует отметить, что механизм возложения на налогового агента обязанности по перечислению сумм налогов за счет собственных средств не является новым для российского налогового права. В частности, в настоящее время налоговыми органами и судами применяется пункт 2 Постановления Пленума ВАС РФ №57 от 30.07.2013 (далее – *Постановление Пленума ВАС №57*), согласно которому суммы налогов, неправомерно не удержанных с доходов иностранных лиц, могут быть взысканы с налоговых агентов. Данное правило, как указывает ВАС РФ, обусловлено неучетом иностранных налогоплательщиков в российских налоговых органах и, соответственно, невозможностью их налогового администрирования⁴¹⁶. Конституционный Суд РФ дополнительно отмечал, что иностранные лица являются особыми субъектами налогового права, возможные меры по контролю и понуждению к

⁴¹⁶ См.: Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Документ опубликован не был. Доступ из СПС Консультант плюс.

уплате налогов которых ограничены территорией Российской Федерации и компетенцией российских налоговых органов⁴¹⁷.

Ранее пункт 2 статьи 38 Закона СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций» также предусматривал, что суммы налогов с доходов иностранных юридических лиц, не перечисленные в бюджет налоговыми агентами – предприятиями, учреждениями и организациями, взыскивались из средств, остающихся в распоряжении таких налоговых агентов после их расчетов с бюджетом.

Схожий механизм принуждения к уплате налогов с доходов иностранных лиц установлен и в законодательстве США. В частности, из § 1463 КВД США следует, что сумма налога с доходов иностранных лиц, не удержанная налоговым агентом и не уплаченная самостоятельно налогоплательщиком, может быть взыскана с первого вместе с соответствующими суммами пеней и штрафа, что неоднократно подтверждалось судебной практикой (*S-K Liquidating Co. v. Commissioner*⁴¹⁸, *Lamm v. Commissioner*⁴¹⁹, *Manning v. Commissioner*⁴²⁰, *Housden v. Commissioner*⁴²¹ и проч.). Более того, в деле *S-K Liquidating Co. v. Commissioner* Федеральный налоговый суд США отметил, что налоговый агент, удерживающий налог с доходов иностранных лиц, выступает в качестве «налогоплательщика» в отношении сумм такого налога и несет личную ответственность за его уплату в бюджет.

По нашему мнению, как уже отмечалось выше, взыскание с налоговых агентов сумм налогов, которые не были удержаны с доходов иностранных лиц, представляется обоснованным, в первую очередь, в силу особенностей налогового администрирования иностранных налогоплательщиков. Однако

⁴¹⁷ См, например: Определение Конституционного Суда РФ от 27.02.2018 № 526-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб акционерного общества "Кредит Европа Банк" на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 24, 45, 46, 284 и 310 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС Консультант плюс.

⁴¹⁸ URL: <https://www.leagle.com/decision/197577764brtc7131708> (дата обращения: 30.01.2022).

⁴¹⁹ URL: <https://www.leagle.com/decision/197550734crtcm4731412> (дата обращения: 30.01.2022).

⁴²⁰ URL: <https://www.leagle.com/decision/197968438eptcm6461539> (дата обращения: 30.01.2022).

⁴²¹ URL: <https://www.leagle.com/decision/citingcases/1992212663cmtcm206312036> (дата обращения: 30.01.2022).

механизм такого взыскания, существующий в российском налоговом праве в настоящее время, представляется нам неправомерным по следующим причинам.

Так, статьей 57 Конституции РФ провозглашена обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы. Общие условия установления налогов и сборов закреплены в статье 17 НК РФ, содержащей обязательные элементы налога, без нормативного определения которых он не может считаться установленным. К таким элементам, среди прочего, относится порядок уплаты налога.

Общие правила исчисления и уплаты налога на прибыль установлены статьей 286 НК РФ, а специальные положения в отношении налога с доходов иностранных организаций – статьей 310 НК РФ. Однако ни одна из перечисленных норм также не предполагает исполнения обязанности по уплате налога налоговым агентом за счет собственных средств. Кроме того, статья 45 НК РФ, регулирующая общие положения об исполнении обязанности по уплате налогов, не предусматривает возможности принудительной (то есть не на основании абзаца четвертого пункта 1 данной статьи) уплаты налоговыми агентами неудержанных налогов с доходов иностранных организаций от российских источников⁴²².

Таким образом, правило, установленное пунктом 2 Постановления Пленума ВАС №57 (в части налога на прибыль организаций), фактически вводит новый порядок уплаты налога, не предусмотренный действующими положениями НК РФ. При этом, как отмечала Е.Ю. Грачева, «налоговые правоотношения могут существовать только в правовой форме, поскольку обязанность уплачивать налоги устанавливается только законодательно»⁴²³.

Между тем в отношении НДФЛ подобная проблема была законодательно устранена. Так, пунктом 10 статьи 226 НК РФ допускается взыскание с налоговых агентов сумм налогов, не удержанных с доходов

⁴²² См.: Е.Ю. Грачева, М.Ф. Ивлиева, Э.Д. Соколова. Указ. соч. С.69.

⁴²³ Е.Ю. Грачева, М.Ф. Ивлиева, Э.Д. Соколова. Указ. соч. С.41.

физических лиц (в том числе иностранных), если факт неуплаты будет установлен по итогам налоговой проверки, проведенной на основании статьи 87 НК РФ. Таким образом, это нормативное положение фактически делает взыскание НДФЛ за счет собственных средств налогового агента одним из законодательно предусмотренных способов уплаты данного налога.

По этой причине мы полагаем, что аналогичное правило может быть включено и в статью 310 НК РФ, что обеспечит нормативное закрепление положений пункта 2 Постановления Пленума ВАС №57 и устранил существующие противоречия с требованиями Конституции РФ и налогового законодательства. При этом, по нашему мнению, при конструировании данной нормы необходимо учитывать конституционный принцип разумности и соразмерности ограничений прав⁴²⁴ (а взыскание с налогового агента сумм неуплаченного налога является ограничением права частной собственности, гарантированного статьей 35 Конституции РФ), а также организационно-правовые и экономические особенности иностранных организаций как налогоплательщиков, которые могут вести иную хозяйственную деятельность через свои российские представительства, владеть имуществом или имущественными правами на территории РФ. Кроме того, необходимо учитывать, является ли иностранный налогоплательщик резидентом государства, с которым Российской Федерацией заключен СИДН, содержащий положения о помощи в сборе налогов⁴²⁵.

С учетом изложенного, в статью 310 НК РФ было бы верным включить пункт 6 следующего содержания:

⁴²⁴ См, например: Постановление Конституционного Суда РФ от 31.10.2019 № 32-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 5 статьи 18, статей 20 и 21 Федерального закона "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование", части 22 статьи 26 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования" и пункта 6.1 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Верховного Суда Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 11.11.2019. № 45. Ст. 6406.

⁴²⁵ Письмо ФНС РФ от 23.10.2009 № КЕ-20-1/1599 «О порядке оказания помощи в сборе налогов» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС Консультант плюс.

«б. Суммы налога, неправомерно не удержанные налоговым агентом с доходов иностранных организаций, перечисленных в пункте 1 статьи 309 настоящего Кодекса, подлежат взысканию с налогового агента в части, в которой они не взысканы:

- 1) за счёт денежных средств иностранной организации на счетах, открытых в банках на территории Российской Федерации;*
- 2) за счёт иного имущества иностранной организации на территории Российской Федерации;*
- 3) в порядке, предусмотренном международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения, предусматривающим оказание помощи (содействия) в сборе налогов.».*

Отдельной обязанностью налогового агента, непосредственно не связанной с исчислением, удержанием и перечислением налога, но прямо следующей из них, является обязанность по представлению налоговой отчетности. Так, применительно к налогу на прибыль в соответствии с пунктом 4 статьи 310 НК РФ и пунктом 3 статьи 289 НК РФ налоговый агент по итогам каждого квартала и года - не позднее 28 дней после их завершения - представляет в налоговый орган по месту постановки на учет специальные налоговые расчеты, содержащие информацию о суммах доходов от российских источников, выплаченных иностранным организациям, и суммах удержанных с них налогов.

Форма такого расчета установлена Приказом ФНС России от 02.03.2016 № ММВ-7-3/115@⁴²⁶ и содержит в себе, помимо перечисленной выше информации, также сведения о каждом отдельном получателе дохода, применяемой к нему льготе (при наличии), а также о лице, имеющем фактическое право на доходы. Данная информация предоставляется налоговому органу в том случае, если у налогового агента имеются сведения

⁴²⁶ Приказ ФНС России от 02.03.2016 № ММВ-7-3/115@ «Об утверждении формы налогового расчета о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов, порядка ее заполнения, а также формата представления налогового расчета о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов в электронной форме» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

о наличии фактического права на выплачиваемый им доход у другого лица, нежели его непосредственный получатель.

Как уже было отмечено ранее, при применении льгот по международным соглашениям налоговый агент обязан запросить у налогоплательщика – иностранной организации документы, подтверждающие место ее резидентства и наличие у нее фактического права на выплачиваемые доходы. По правилам, установленным статьей 312 НК РФ, данные документы должны иметься у налогового агента на момент выплаты дохода. При этом НК РФ не содержит положений, требующих от налоговых агентов сдавать указанные документы вместе с соответствующими налоговыми расчетами. Однако используемая в настоящее время утвержденная ФНС России форма таких расчетов содержит в себе специальные строки и разделы, подлежащие заполнению на основании приведенных выше документов: например, подраздел 3.1. «Сведения об иностранной организации - получателе дохода», содержит строки 060 и 070 – «дата и номер документа, подтверждающего резидентство в иностранном государстве». Таким образом, установленная форма расчета позволяет налоговым органам осуществлять контроль за соблюдением налоговыми агентами особых требований статьи 312 НК РФ без обременительного в рамках данной формы налогового контроля запроса документов.

Кроме того, формализованная обязанность указывать реквизиты документов о резидентстве иностранных получателей дохода стимулирует налоговых агентов к своевременному получению таких документов (сертификатов резидентства и проч.). Необходимость подобной меры обусловлена спецификой судебной практики разрешения споров о сроках предоставления сертификатов резидентства иностранных налогоплательщиков для подтверждения прав на льготы по СИДН. В частности, в пункте 15 Обзора практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов, Верховный Суд РФ указал, что само по себе нарушение срока предоставления документов, подтверждающих

налоговое резидентство иностранного налогоплательщика, не препятствует применению льготы по СИДН, в частности, если такие документы будут представлены в ходе мероприятий налогового контроля, проводимых в отношении самого налогового агента⁴²⁷. В Определении по делу № А40-14698/13, которое легло в основу вышеописанного пункта Обзора практики, Верховный Суд РФ также отметил, что НК РФ не предусматривает ответственности за представление налоговому агенту сертификатов резидентства после фактической выплаты дохода иностранному лицу⁴²⁸.

В отношении НДФЛ налоговым законодательством РФ не предусмотрена специальная форма отчетности по налогооблагаемым доходам иностранных физических от российских источников. Информация о таких доходах и удержанных с них суммах налогов представляется налоговыми агентами в рамках расчетов по форме 6-НДФЛ, установленной Приказом ФНС России от 15.10.2020 N ЕД-7-11/753@⁴²⁹. В соответствии с пунктом 2 статьи 230 НК РФ данные формы отчетности представляются налоговыми агентами в налоговые органы по месту постановки на учет поквартально (не позднее последнего дня месяца, следующего за отчетным кварталом) и по итогам календарного года (не позднее 1 марта следующего года). Для целей идентификации физического лица – налогоплательщика в Приложении №1 к расчету налоговый агент указывает, среди прочего, сведения о его налоговом резидентстве и гражданстве, вместе с реквизитами подтверждающих документов, а также информацию о применимой налоговой ставке.

§2.3. Удержание и перечисление налога с доходов иностранных лиц от российских источников при ведении цифрового бизнеса

⁴²⁷ «Обзор практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов» (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 12.07.2017) // Бюллетень Верховного Суда РФ. № 7. 2018.

⁴²⁸ Определение Верховного Суда РФ от 23.09.2014 № 305-ЭС14-1210 по делу № А40-14698/13 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

⁴²⁹ Приказ ФНС России от 15.10.2020 № ЕД-7-11/753@ «Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), порядка ее заполнения и представления, формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме, а также формы справки о полученных физическим лицом доходах и удержанных суммах налога на доходы физических лиц» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

При прогнозировании возможных вариантов налогообложения цифрового бизнеса мы считаем необходимым руководствоваться предложенной нами выше классификацией доходов от цифровых услуг, а именно – делением их на прямые, т.е. услуги с прямым взаимодействием с потребителями (доходы от услуг облачных сервисов; плата за доступ к дополнительным возможностям социальных сетей и онлайн-игр; комиссии онлайн-посредников; подписки и иные способы оплаты цифрового контента) и косвенные, т.е. услуги, направленные на привлечение потребителей (доходы от онлайн-рекламы и передачи персональных данных). Также в настоящей работе обосновывается, что основания взимания налога в отношении многих видов упомянутых услуг нельзя признать однозначными. Относительно более обоснованным можно признать налогообложение передачи персональных данных, что ставит вопрос о механизме уплаты соответствующего налога.

Получателями таких доходов, как было ранее отмечено, являются компании, оказывающие АЦУ непосредственно потребителям, в частности: онлайн-посредники, операторы маркетплейсов и социальных сетей, поисковых сервисов и проч., многие из которых уже состоят на учете в российских налоговых органах для целей уплаты НДС с услуг в электронной форме (Google, Apple, Microsoft, Amazon, eBay, Alibaba, AliExpress, Uber, Viber, Facebook и проч.⁴³⁰). По этой причине мы полагаем, что на них может быть возложена дополнительная обязанность декларировать суммы доходов, получаемых от реализации пользовательских данных лиц, проживающих в РФ, и уплачивать налог с таких доходов.

С учетом вышеописанного, по итогам настоящей главы могут быть сделаны следующие выводы:

- Доходы иностранных лиц, получаемые от хозяйственных операций, связанных с российской недвижимостью, должны облагаться налогом

⁴³⁰ См.: Финансовое право в условиях развития цифровой экономики: монография / К.Т. Анисина, Б.Г. Бадмаев, И.В. Бит-Шабо [и др.]; под редакцией И.А. Цинделиани. Москва: Проспект, 2019 // Доступ из СПС КонсультантПлюс.

в Российской Федерации вне зависимости от того, признается ли лицо, выплачивающее такой доход, налоговым агентом. Следует законодательно закрепить механизм разового декларирования иностранными лицами доходов от операций, связанных с российской недвижимостью, для самостоятельной уплаты соответствующих сумм налогов при отсутствии налогового агента (например, в случае выплаты дохода иным иностранным лицом, не имеющим постоянного представительства в России). Такой же порядок может быть установлен для продажи акций (долей), доход от которой подлежит обложению налогом у источника.

- Налоговый агент является ключевым элементом механизма налогообложения доходов иностранных лиц от российских источников, поскольку самостоятельная уплата налогов с таких доходов либо законодательно не предусмотрена (налог на прибыль организаций), либо фактически не реализуема (НДФЛ). Особый статус иностранных лиц как субъектов налогового права влияет на состав прав и обязанностей налоговых агентов, выплачивающих доходы от российских источников, в том числе на применяемые к ним меры принуждения.

- Введенное Высшим Арбитражным Судом РФ правило, допускающее взыскание с налоговых агентов сумм налогов, не удержанных с доходов иностранных организаций, хотя и оправдано особым статусом таких налогоплательщиков, тем не менее требует законодательного закрепления, учитывающего организационно-правовые и экономические особенности иностранных организаций как налогоплательщиков, которые могут вести иную хозяйственную деятельность через свои российские представительства, владеть имуществом или имущественными правами на территории РФ. Кроме того, необходимо учитывать, является ли иностранный налогоплательщик резидентом государства, с которым Российской Федерацией заключен СИДН, содержащий положения о помощи в сборе налогов;

- С учетом особого статуса иностранных лиц как субъектов налогового права, не администрируемых российскими налоговыми органами, а также принимая во внимание многообразие форм хозяйственных расчетов, которые не всегда позволяют налоговым агентам удержать из доходов иностранных лиц соответствующие суммы налогов, мы полагаем верным законодательно закрепить в НК РФ обязанность налоговых агентов за счет собственных средств уплачивать налоги с доходов иностранных лиц в случае, если соответствующие суммы налогов не могут быть удержаны из выплачиваемых иностранным лицам доходов;
- С учетом международного опыта налогообложения доходов от электронного предпринимательства в России может быть введен налог с доходов, получаемых от продажи пользовательских данных лиц, проживающих на территории РФ. Для реализации такого налогообложения мы полагаем верным использовать уже существующий в России учет иностранных компаний, оказывающих услуги в электронной форме, в российских налоговых органах.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Современные вызовы, стоящие перед российской экономикой, – международные санкции, изменение структуры иностранных инвестиций, увеличение сектора цифровой экономики – определяют особую значимость правил налогообложения доходов иностранных лиц от российских источников. Проведенное диссертационное исследование, посвященное правовому регулированию налогообложения таких доходов, позволяет сделать следующие выводы, которые могут иметь практическую и теоретическую значимость.

Так, из анализа налогового законодательства Российской Федерации можно сделать вывод, что все доходы, квалифицируемые Налоговым кодексом РФ как полученные от российских источников, соответствуют одному из следующих критериев:

- доход получен от совершения операций с недвижимостью, расположенной в Российской Федерации;
- решающую роль в извлечении дохода играют человеческие факторы производства (то есть предпринимательство и труд), используемые на территории Российской Федерации;
- доход получен от экономического присутствия налогоплательщика в Российской Федерации, когда оно недостаточно для образования постоянного представительства или получения статуса налогового резидента.

Соответственно, источниками дохода иностранного лица выступают недвижимость, расположенная в Российской Федерации, человеческие факторы производства, используемые в Российской Федерации плательщиком дохода, или экономическое присутствие получателя дохода в Российской Федерации.

Для целей разграничения налогооблагаемых доходов, полученных без экономического присутствия в стране и не связанных с российской недвижимостью, на пассивные и активные ключевое значение имеет степень

участия налогоплательщика – получателя дохода и используемых им человеческих факторов производства в процессе создания экономических благ, за счет которых извлекается доход. В экономической основе правил, определяющих источник указанных доходов, лежит критерий, кем – получателем дохода или его плательщиком – используются человеческие факторы производства, играющие основную роль в извлечении (генерации) этого дохода.

В то же время необходимо учитывать, что критерий использования человеческих факторов производства требует не только правовой, но и экономической оценки. По этой причине практическим применением вышеизложенных выводов нам видится не прямое закрепление данного критерия в Налоговом кодексе РФ, а его использование законодателем в целях оценки экономического основания для установления законом налогов на те или иные виды доходов иностранных лиц от российских источников.

Выделение недвижимости в качестве самостоятельного источника дохода обусловлено особыми свойствами земли как объекта общественных отношений: ограниченность земли как ресурса, ее экономическая «самодостаточность» и ценность, выполнение пространственно-политической функции в качестве территории государства. Соответственно, государство нахождения недвижимого имущества имеет приоритетное право на налогообложение доходов иностранных лиц от операций с этим имуществом – независимо от того, являются ли такие доходы активными или пассивными.

На основании данных выводов нами были предложены соответствующие изменения правовое регулирования налогообложения доходов иностранных лиц от операций, связанных с российской недвижимостью, учитывающие принципы налогообложения и обоснованные фискальные интересы Российской Федерации.

Кроме того, руководствуясь вышеизложенными критериями определения страны источника дохода, мы также полагаем верным предложить изменения в правовом регулировании налогообложения и иных

видов доходов, получаемых иностранными лицами. В частности, нам представляется обоснованным налогообложение в России дивидендов иностранных организаций, выплачиваемых за счет прибыли от деятельности, осуществляемой на территории Российской Федерации через постоянное представительство. Налог с таких дивидендов может взиматься через постоянные представительства этих иностранных организаций в России.

Также мы полагаем обоснованным налогообложение в России в качестве дивидендов, получаемых иностранными организациями, распределение сумм уменьшаемого уставного капитала российской организации, которые ранее сформированы за счет её прибыли, и выплаты пайщикам российских инвестиционных фондов.

В отношении доходов от реализации акций (долей в уставном капитале) российских организаций, по нашему мнению, было бы верным распространить налоговые права Российской Федерации на любые случаи такой реализации. Данное предложение обусловлено тем, что источником дохода налогоплательщика от продажи акций (долей в уставном капитале) иной организации являются человеческие факторы производства этой организации, а страной источника такого дохода следует считать государство, на территории которого эта организация использует человеческие факторы производства в деятельности по созданию экономических благ – то есть, в случае реализации акций (долей в уставном капитале) российских организаций, Российская Федерация.

Правила налогообложения в Российской Федерации лицензионных платежей, получаемых иностранными организациями, по нашему мнению, также требуют уточнения. В частности, было бы обоснованным облагать в России только лицензионные платежи, выплачиваемые иностранным лицензиарам за право использования на территории Российской Федерации маркетинговых нематериальных активов. В то время, как в отношении потребительских и промышленных нематериальных активов, по нашему мнению, отсутствуют экономические основания для налогообложения в

России соответствующих сумм лицензионных платежей, выплачиваемых иностранным правообладателям, в связи с отсутствием либо несущественностью вклада человеческих факторов производства, используемых лицензиатами, в процесс извлечения дохода правообладателем.

Отдельного подхода при налогообложении, по нашему мнению, заслуживают доходы иностранных организаций от международных перевозок, регулируемые подпунктом 8 пункта 1 статьи 309 Налогового кодекса РФ. Особенностью таких доходов является тот факт, что они извлекаются иностранным лицом в условиях его экономического присутствия в стране в приходящейся на неё части маршрута перевозки. С учетом экономического содержания данного вида услуг источник доходов от международных перевозок следует распределять между странами, в которых находятся пункт отправления и пункт прибытия транспортного средства, осуществляющего перевозку.

По этой причине в случае международных перевозок, в которых территория России выступает в качестве лишь одного из двух обязательных пунктов маршрута, Российская Федерация признается страной источника дохода от таких перевозок лишь наполовину, вместе с государством нахождения второго из двух обязательных пунктов маршрута.

В то же время необходимо учитывать, что, хотя доходы от международных перевозок, предусмотренные подпунктом 8 пункта 1 статьи 309 Налогового кодекса РФ, и являются доходами от предпринимательской деятельности иностранной организации – налогоплательщика на территории России, они не могут облагаться в порядке, установленном для постоянных представительств иностранных организаций, по причине несоответствия требованиям статьи 306 Налогового кодекса РФ. При этом налогоплательщик, осуществляющий международные перевозки по территории России, необоснованно и вопреки принципу экономического основания налога лишается возможности учета своих расходов, понесенных в связи с осуществлением таких перевозок.

В связи с этим мы полагаем обоснованным внести в пункт 4 статьи 309 и в статью 312 Налогового кодекса РФ соответствующие изменения, позволяющие иностранным организациям – перевозчикам учитывать при расчете облагаемой базы расходы, понесенные ими в России в связи с выполнением международных перевозок по территории Российской Федерации.

Отдельным вызовом для российской экономики, требующим изменений в налоговой политике, является развитие цифровой экономики, существенную роль в которой играют онлайн-реклама, а также сбор и обработка персональных данных конечных потребителей. В связи с этим важным вопросом для целей налогообложения цифровой экономики становится фактор использования персональных данных, тесно связанных с личностью потребителей, и его влияние на определение страны источника дохода.

Однако анализ существующих на сегодняшний день подходов к налогообложению доходов от онлайн-рекламы, а также сбора и обработки персональных данных конечных потребителей, демонстрирует отсутствие ясных и однозначных критериев, обосновывающих взимание налога с таких операций, в том числе в их сопоставлении с традиционными способами продвижения товаров и услуг, также предполагающими рекламирование и сбор данных о потребителях.

Исследование действующих в настоящее время механизмов налогообложения доходов иностранных лиц, получаемых от российских источников, позволяет прийти к выводу, что ограниченность возможных мер по контролю за иностранными налогоплательщиками со стороны российских налоговых органов обуславливают допустимость уплаты налогов с доходов иностранных лиц, получаемых от российских источников, за счет средств налоговых агентов. В то же время, по нашему мнению, такой механизм уплаты налогов нуждается в прямом закреплении в Налоговом кодексе РФ, поскольку в настоящее время он реализуется лишь на основании Постановления Пленума

Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2013 №57, что противоречит требованиям статей 17 и 45 Налогового кодекса РФ.

В целях устранения подобного противоречия мы полагаем верным включить в статью 310 Налогового кодекса РФ пункт 6, предусматривающий субсидиарную обязанность налоговых агентов по погашению недоимки за иностранное лицо. Такая субсидиарная обязанность реализуется в случае неправомерного неудержания сумм налога с доходов иностранных организаций и лишь в той части, которая не может быть покрыта за счет обращения взыскания на денежные средства и иное имущество этих иностранных организаций и их постоянных представительств на территории Российской Федерации, а также в рамках международной правовой помощи.

БИБЛИОГРАФИЯ

І. Нормативные правовые акты

1. Международные договоры

1. Договор между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки от 17.06.1992 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» // Собрание законодательства РФ. – 1999. – № 16. – Ст. 1938.
2. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Итальянской Республики от 09.04.1996 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и предотвращении уклонения от налогообложения» // Собрание законодательства РФ. – 1999. – № 7. – Ст. 881.
3. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Испания от 16.12.1998 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал» // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 48. – Ст. 4633.
4. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Португальской Республики от 29.05.2000 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы» // Собрание законодательства РФ. – 2003. – № 6. – Ст. 510.
5. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Турецкой Республики от 15.12.1997 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 6. – Ст. 614.
6. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики от 13.10.2014 «Об

избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» // Собрание законодательства РФ. – 2016. – № 21. – Ст. 2867.

7. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» // Собрание законодательства РФ. – 1999. – № 37. – Ст. 4447.

8. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Австралии от 07.09.2000 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» // Собрание законодательства РФ. – 2004. – № 9. – Ст. 699,

9. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Канады от 05.10.1995 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства РФ. – 1997. – № 25. – Ст. 2805,

10. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Марокко от 04.09.1997 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства РФ. – 1999. – № 41. – Ст. 4865.

11. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь от 21.04.1995 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства РФ. – 1997. – № 7. – Ст. 809.

2. Нормативные правовые акты Российской Федерации

12. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных законами РФ о

- поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 – № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ, от 14.03.2020 № 1-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ. – 2014. – № 31. – Ст. 4398.
13. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3823.
14. Воздушный кодекс Российской Федерации от 19.03.1997 № 60-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1997. – № 12. – Ст. 1383.
15. Градостроительный кодекс Российской Федерации от 29.12.2004 № 190-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2005. – № 1. – Ст. 16.
16. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1994. – № 32. – Ст. 3301.
17. Земельный кодекс Российской Федерации от 25.10.2001 № 136-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2001. – № 44. – Ст. 4147.
18. Кодекс торгового мореплавания Российской Федерации от 30.04.1999 № 81-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1999. – № 18. – Ст. 2207.
19. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.
20. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
21. Федеральный закон от 01.05.2019 № 79-ФЗ «О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения» // Собрание законодательства РФ. – 2019. – № 18. – Ст. 2203.
22. Федеральный закон от 01.05.2019 № 79-ФЗ «О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения» // Собрание законодательства РФ. – 2019. – № 18. – Ст. 2203.

23. Федеральный закон от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности» // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 6. – Ст. 492.
24. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Собрание законодательства РФ. – 2011. – № 50. – Ст. 7344.
25. Федеральный закон от 07.05.1998 № 75-ФЗ «О негосударственных пенсионных фондах» // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 19. – Ст. 2071.
26. Федеральный закон от 07.11.2011 № 305-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с реализацией мер государственной поддержки судостроения и судоходства» // Собрание законодательства РФ. – 2011. – № 45. – Ст. 6335.
27. Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 7. – Ст. 785.
28. Федеральный закон от 13.07.2015 № 218-ФЗ «О государственной регистрации недвижимости» // Собрание законодательства РФ. – 2015. – № 29. – Ст. 4344.
29. Федеральный закон от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2001. – № 51. – Ст. 4832;
30. Федеральный закон от 17.07.1999 № 178-ФЗ «О государственной социальной помощи» // Собрание законодательства РФ. – 1999. – № 29. – Ст. 3699.
31. Федеральный закон от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2017. – № 30. – Ст. 4443.
32. Федеральный закон от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 17. – Ст. 1918.
33. Федеральный закон от 24.07.1998 № 127-ФЗ «О государственном контроле за осуществлением международных автомобильных перевозок и об

ответственности за нарушение порядка их выполнения» // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3805.

34. Федеральный закон от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // Собрание законодательства РФ. – 2014. – № 48. – Ст. 6657.

35. Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» // Собрание законодательства РФ. – 1996. – №1. – Ст.1.

36. Федеральный закон от 27.11.2018 № 424-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» // Собрание законодательства РФ. – 2018. – № 49 (часть I). – Ст. 7496.

37. Федеральный закон от 28.12.2013 № 400-ФЗ «О страховых пенсиях» // Собрание законодательства РФ. – 2013. – № 52. – Ст. 6965.

38. Федеральный закон от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 44. – Ст. 5394.

39. Федеральный закон от 29.11.2001 № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах» // Собрание законодательства РФ. – 2001. – № 49. – Ст. 4562.

40. Федеральный закон от 29.12.2006 № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» // Собрание законодательства РФ. – 2007. – № 1 (1 ч.). – Ст. 18.

41. Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2012. – № 53 (ч. 1). – Ст. 7598.

42. Федеральный закон от 30.11.2011 № 360-ФЗ «О порядке финансирования выплат за счет средств пенсионных накоплений» // Собрание законодательства РФ. – 2011. – № 49 (ч. 1). – Ст. 7038.

43. Постановление Правительства РФ от 17.07.1995 № 713 «Об утверждении Правил регистрации и снятия граждан Российской Федерации с

регистрационного учета по месту пребывания и по месту жительства в пределах Российской Федерации и перечня лиц, ответственных за прием и передачу в органы регистрационного учета документов для регистрации и снятия с регистрационного учета граждан Российской Федерации по месту пребывания и по месту жительства в пределах Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 1995. – № 30. – Ст. 2939.

44. Постановление Правительства РФ от 17.12.2016 № 1390 «О формировании стипендиального фонда» // Собрание законодательства РФ. – 2016. – № 52 (часть V). – Ст. 7655.

45. Постановление Правительства РФ от 24.02.2010 № 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество» // Собрание законодательства РФ. – 2010. – № 10. – Ст. 1078.

46. Приказ Минтранса России от 28.06.2007 № 82 «Об утверждении Федеральных авиационных правил "Общие правила воздушных перевозок пассажиров, багажа, грузов и требования к обслуживанию пассажиров, грузоотправителей, грузополучателей» // Российская газета. – 2007. – № 225.

47. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – № 26. – 28.06.1999.

48. Приказ Росстандарта от 12.11.2012 № 725-ст «ГОСТ Р 55060-2012. Национальный стандарт Российской Федерации. Системы управления зданий и сооружений. Автоматизированные. Термины и определения» // Доступ из СПС КонсультантПлюс.

49. Приказ Росстандарта от 19.12.2017 № 2031-ст «ГОСТ Р 58033-2017. Национальный стандарт Российской Федерации. Здания и сооружения. Словарь. Часть 1. Общие термины» // Доступ из СПС КонсультантПлюс.

50. Приказ Федеральной налоговой службы России от 02.03.2016 № ММВ-7-3/115@ «Об утверждении формы налогового расчета о суммах выплаченных

иностранным организациям доходов и удержанных налогов, порядка ее заполнения, а также формата представления налогового расчета о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов в электронной форме» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

51. Приказ Федеральной налоговой службы России от 15.10.2020 № ЕД-7-11/753@ «Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), порядка ее заполнения и представления, формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме, а также формы справки о полученных физическим лицом доходах и удержанных суммах налога на доходы физических лиц» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

52. Указ Президента РФ от 02.07.2021 № 400 «О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2021. – № 27 (часть II). – Ст. 5351.

53. Указание Банка России от 05.09.2016 № 4129-У «О составе и структуре активов акционерных инвестиционных фондов и активов паевых инвестиционных фондов» (ред. от 20.04.2020) // Вестник Банка России. – 22.11.2016. – № 103.

54. Указание Банка России от 25.08.2015 № 3758-У «О составе и структуре активов акционерных инвестиционных фондов и активов паевых инвестиционных фондов» // Вестник Банка России. – 16.10.2015. – № 88.

II. Судебная практика

55. «Обзор практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов» (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 12.07.2017) // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2018. – № 7.

56. Определение ВАС РФ от 23.07.2013 № ВАС-9767/13 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

57. Определение ВАС РФ от 24.06.2013 № ВАС-1160/13 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
58. Определение Верховного Суда РФ от 01.03.2016 № 4-КГ15-70 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
59. Определение Верховного Суда РФ от 02.10.2019 № 307-ЭС19-8719 по делу № А56-44788/2018 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
60. Определение Верховного Суда РФ от 02.10.2019 № 307-ЭС19-8719 по делу № А56-44788/2018 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
61. Определение Верховного Суда РФ от 03.02.2015 № 5-КГ14-133 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
62. Определение Верховного Суда РФ от 05.08.2016 по делу № А13-5850/2014 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
63. Определение Верховного Суда РФ от 07.09.2018 № 309-КГ18-6366 по делу № А50-16961/2017 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
64. Определение Верховного Суда РФ от 11.12.2018 № 305-КГ18-20539 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
65. Определение Верховного Суда РФ от 12.07.2018 № 309-КГ18-6366 по делу № А50-16961/2017 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
66. Определение Верховного Суда РФ от 16.04.2018 № 310-ЭС18-3669 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
67. Определение Верховного Суда РФ от 16.05.2002 № 34-В02пр-3 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
68. Определение Верховного Суда РФ от 18.09.2007 № 69-В07-11 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
69. Определение Верховного Суда РФ от 19.06.2018 № 310-ЭС18-7251 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

70. Определение Верховного Суда РФ от 22.07.2016 № 305-КГ16-4920 по делу № А40-63374/2015 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
71. Определение Верховного Суда РФ от 23.09.2014 № 305-ЭС14-1210 по делу № А40-14698/13 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
72. Определение Верховного Суда РФ от 25.09.2020 № 305-ЭС20-12979 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
73. Определение Верховного Суда РФ от 26.06.2019 № 306-ЭС19-8952 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
74. Определение Верховного Суда РФ от 27.02.2018 по делу № А40-10532/17 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
75. Определение Верховного Суда РФ от 29.06.2016 № 301-ЭС16-6571 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
76. Определение Верховного Суда РФ от 29.06.2016 № 301-ЭС16-6571 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
77. Определение Верховного Суда РФ от 30.09.2015 № 305-КГ15-11372 по делу № А40-126792/2014 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс и проч.
78. Определение Конституционного Суда РФ от 27.02.2018 № 526-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб акционерного общества «Кредит Европа Банк» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 24, 45, 46, 284 и 310 Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
79. Определение Конституционного Суда РФ от 16.01.2009 № 81-О-О // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2009. – № 4.
80. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 07.09.2018 по делу № 309-КГ18-6366 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

81. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 07.09.2018 № 309-КГ18-6366 по делу № А50-16961/2017 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
82. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 17.05.2021 № 308-ЭС20-23222 по делу № А32-56709/2019 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
83. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
84. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16.10.2018 № 310-КГ18-8658 по делу № А68-10573/2016 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
85. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 17.05.2021 № 308-ЭС20-23222 по делу № А32-56709/2019 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
86. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 13.07.2016 № 309-КГ16-1524 по делу № А47-314/2015 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
87. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 23.03.2017 по делу № 307-ЭС16-3765(4,5), А66-4283/2014// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
88. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 14.09.2020 № 309-ЭС20-7376 по делу № А60-29234/2019 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
89. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 30.06.2020 № Ф03-1016/2020 по делу № А59-8433/2018 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

90. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 30.09.2015 № Ф03-4007/2015 по делу № А24-5649/2014 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
91. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 02.08.2017 № Ф04-2369/2017 по делу № А46-15036/2016 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
92. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 03.11.2017 по делу № А40-10532/17 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
93. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27.01.2015 № Ф05-16248/2014 по делу № А40-62115/14 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
94. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 19.06.2017 № Ф06-21284/2017 по делу № А06-9573/2016 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
95. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 19.06.2017 № Ф06-21284/2017 по делу № А06-9573/2016 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
96. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 19.11.2020 по делу № А57 23676/2019 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
97. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 04.03.2019 № Ф07-1851/2019 по делу № А56-44788/2018 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
98. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 15.03.2016 по делу № А13-5850/2014 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
99. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 22.04.2016 № Ф07-1186/2016 по делу № А05-13582/2014 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

100. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 04.10.2017 № Ф08-7109/2017 по делу № А32-1334/2017 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
101. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 26.01.2021 № Ф10-5436/2020 по делу № А83-10890/2019 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
102. Постановление АС Уральского округа от 19.11.2014 по делу № А34-819/2014 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
103. Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.08.2020 по делу № А57 23676/2019 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
104. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 19.10.2018 № 09АП-45255/2018 по делу № А40-131960/16 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
105. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 24.07.2017 по делу № А40-10532/17 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
106. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П // Собрание законодательства РФ. – 1997. – № 1. – Ст. 197.
107. Постановление Конституционного Суда РФ от 21.12.2018 № 47-П «По делу о проверке конституционности пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами закрытого акционерного общества "Инкар", акционерных обществ "Лизинговая компания "КАМАЗ" и "Новая перевозочная компания» // Собрание законодательства РФ. – 2018. – № 53 (часть II). – Ст. 8796.
108. Постановление Конституционного Суда РФ от 31.10.2019 № 32-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 5 статьи 18, статей 20 и 21 Федерального закона "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов)

Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование", части 22 статьи 26 Федерального закона "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования" и пункта 6.1 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Верховного Суда Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2019. – № 45. – Ст. 6406.

109. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. – 2006. – № 12.

110. Постановление Пленума ВАС РФ от 14.03.2014 № 17 «Об отдельных вопросах, связанных с договором выкупного лизинга» // Вестник ВАС РФ. – 2014. – №5.

111. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

112. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» // Бюллетень Верховного Суда РФ. – 2015. – №8.

113. Постановление Президиума ВАС РФ от 08.07.2008 № 3770/08 по делу № А57-13122/06-10-28 // Вестник ВАС РФ. – 2008. – № 10.

114. Постановление Президиума ВАС РФ от 09.02.2010 № 10864/09 по делу № А78-5025/2008 // Вестник ВАС РФ. – 2010. – № 5.

115. Постановление Президиума ВАС РФ от 30.09.2008 № 2747/08 по делу № А59-3388/05-С24 // Вестник ВАС РФ. – 2009. – № 1.
116. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ №9999/10 от 28.12.2010 // Вестник ВАС РФ. – 2011. – № 4.
117. Постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 25.12.2019 № 05АП-6954/2019 по делу № А59-8433/2018 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
118. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 11.12.2018 № 13АП-27063/2018 по делу № А56-44788/2018 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
119. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 14.11.2013 № Ф03-5168/2013 по делу № А73-31/2012 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
120. Постановление ФАС Московского округа от 14.10.2011 по делу № А40-151888/10-129-621 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
121. Постановление ФАС Московского округа от 15.01.2014 № Ф05-15470/2012 по делу № А40-59278/12-91-332 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
122. Постановление ФАС Московского округа от 15.02.2013 по делу № А40-59278/12-91-332 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
123. Постановление ФАС Московского округа от 22.02.2013 по делу № А40-40661/12-99-219 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
124. Постановление ФАС Поволжского округа от 19.10.2009 по делу № А55-20439/2008 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

125. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 28.06.2013 по делу № А53-13488/2012 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

126. Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.11.2015 по делу № А13-5850/2014 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

127. Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 11.06.2014 по делу № А10-2446/2013 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

128. Постановления ФАС Уральского округа от 19.07.2013 по делу № А76-17820/2012 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

129. Решение Арбитражного суда Вологодской области от 29.04.2015 по делу № А13-5850/2014 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

130. Решение Арбитражного суда города Москвы от 28.04.2017 по делу № А40-10532/17 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

131. Решение Арбитражного суда Саратовской области от 03.03.2020 по делу № А57-23676/2019 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

III. Иные официальные документы

132. Концепция развития гражданского законодательства Российской Федерации (одобрена решением Совета при Президенте РФ по кодификации и совершенствованию гражданского законодательства от 07.10.2009) // Вестник ВАС РФ. – 2009. – № 11.

133. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов (утверждены Министерством финансов России) // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

134. Письмо Министерства финансов России от 28.10.2015 № 03-08-05/61954 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
135. Письмо Министерства финансов России от 01.12.2020 № 03-08-05/104771 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
136. Письмо Министерства финансов России от 01.12.2020 № 03-08-05/104776 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
137. Письмо Министерства финансов России от 04.02.2013 № 03-04-05/4-92 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
138. Письмо Министерства финансов России от 04.02.2020 № 03-04-05/6716 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
139. Письмо Министерства финансов России от 04.02.2020 № 03-04-05/6716 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
140. Письмо Министерства финансов России от 05.06.2019 № 03-08-05/40874 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
141. Письмо Министерства финансов России от 06.03.2020 № 03-04-09/16859 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
142. Письмо Министерства финансов России от 07.02.2011 № 03-08-05 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
143. Письмо Министерства финансов России от 07.09.2020 № 03-08-05/78419 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
144. Письмо Министерства финансов России от 07.10.2011 № 03-08-05 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
145. Письмо Министерства финансов России от 09.04.2020 № 03-08-05/28323 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
146. Письмо Министерства финансов России от 10.06.2019 № 03-04-05/42294 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
147. Письмо Министерства финансов России от 10.09.2019 № 03-04-05/69623 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
148. Письмо Министерства финансов России от 11.08.2017 № 03-08-05/51807 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

149. Письмо Министерства финансов России от 11.09.2020 № 03-08-05/80065
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
150. Письмо Министерства финансов России от 11.11.2014 № 03-08-05/56931
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
151. Письмо Министерства финансов России от 13.01.2015 № 03-08-05/69524
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
152. Письмо Министерства финансов России от 13.09.2021 № 03-04-06/74127// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс
153. Письмо Министерства финансов России от 13.10.2020 № 03-08-13/89405
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
154. Письмо Министерства финансов России от 13.12.2019 № 03-08-05/97816
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
155. Письмо Министерства финансов России от 14.01.2005 № 03-08-05 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
156. Письмо Министерства финансов России от 16.03.2017 № 03-08-05/15207
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
157. Письмо Министерства финансов России от 17.06.2010 № 03-04-05/6-331
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
158. Письмо Министерства финансов России от 17.07.2015 № 03-08-05/41253
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
159. Письмо Министерства финансов России от 17.09.2020 № 03-08-05/81640
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
160. Письмо Министерства финансов России от 17.10.2012 № 03-03-06/1/555
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
161. Письмо Министерства финансов России от 18.01.2019 № 03-08-05/2177
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
162. Письмо Министерства финансов России от 19.07.2019 № 03-04-05/54633
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
163. Письмо Министерства финансов России от 19.08.2019 № 03-04-06/63007
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

164. Письмо Министерства финансов России от 19.11.2015 № 03-08-05/67072
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
165. Письмо Министерства финансов России от 19.12.2016 № 03-08-05/75998
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
166. Письмо Министерства финансов России от 20.02.2014 № 03-08-05/7196
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
167. Письмо Министерства финансов России от 20.02.2016 № 03-04-06/9783
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
168. Письмо Министерства финансов России от 20.10.2020 № 03-08-05/91400
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
169. Письмо Министерства финансов России от 21.01.2020 № 03-04-05/3043
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
170. Письмо Министерства финансов России от 21.02.2020 № 03-04-06/12888
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
171. Письмо Министерства финансов России от 21.04.2017 № 03-08-05/24207
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
172. Письмо Министерства финансов России от 21.04.2021 № 03-04-05/30162
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
173. Письмо Министерства финансов России от 23.10.2020 № 03-08-05/92702
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
174. Письмо Министерства финансов России от 24.04.2020 № 03-04-05/33289// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
175. Письмо Министерства финансов России от 24.05.2018 № 03-04-06/35274
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
176. Письмо Министерства финансов России от 24.07.2018 № 03-08-05/51824
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
177. Письмо Министерства финансов России от 25.02.2011 № 03-04-06/4-38
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
178. Письмо Министерства финансов России от 25.06.2010 № 03-03-06/1/431
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

179. Письмо Министерства финансов России от 25.06.2021 № 03-08-05/50282
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
180. Письмо Министерства финансов России от 26.01.2021 № 03-08-05/4267
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
181. Письмо Министерства финансов России от 27.02.2018 № 03-08-05/12137
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
182. Письмо Министерства финансов России от 27.10.2015 № 03-08-05/61717
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
183. Письмо Министерства финансов России от 27.11.2014 № 03-08-05/60483
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
184. Письмо Министерства финансов России от 27.12.2010 № 03-04-06/2-315
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
185. Письмо Министерства финансов России от 27.12.2019 № 03-04-06/102586 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
186. Письмо Министерства финансов России от 28.03.2019 № 03-08-05/21407
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
187. Письмо Министерства финансов России от 29.04.2011 № 03-08-05 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС, КонсультантПлюс.
188. Письмо Министерства финансов России от 29.06.2017 № 03-08-05/41203
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
189. Письмо Министерства финансов России от 30.04.2019 № 03-08-05/32197
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
190. Письмо Министерства финансов России от 30.08.2018 № 03-08-05/62010
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
191. Письмо Министерства финансов России от 30.11.2016 № 03-08-05/70917
// Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
192. Письмо Федеральной налоговой службы России от 04.02.2021 № СД-4-3/1246@ // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.
193. Письмо Федеральной налоговой службы России от 06.05.2019 № СА-4-7/8448@ «Обзор судебных споров по вопросам применения положений

международных налоговых договоров и злоупотребления законодательством при трансграничных операциях» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

194. Письмо Федеральной налоговой службы России от 11.06.2014 № ГД-4-3/11305 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

195. Письмо Федеральной налоговой службы России от 15.02.2012 № ЕД-3-3/465@ // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

196. Письмо Федеральной налоговой службы России от 16.06.2020 № БС-3-11/4537@ // Оплата труда в государственном (муниципальном) учреждении: акты и комментарии для бухгалтера. – 2020. – №7.

197. Письмо Федеральной налоговой службы России от 20.02.2016 № ОА-4-17/2847@ // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

198. Письмо Федеральной налоговой службы России от 25.12.2020 № КВ-4-3/21410@ // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

199. Письмо Федеральной налоговой службы России от 26.12.2017 № ГД-4-11/26551 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

200. Письмо Федеральной налоговой службы России от 28.04.2018 № СА-4-9/8285 «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

201. Письмо Федеральной налоговой службы РФ от 23.10.2009 № КЕ-20-1/1599 «О порядке оказания помощи в сборе налогов» // Документ опубликован не был. Доступ из СПС Консультант плюс.

202. Письмо Федеральной налоговой службы РФ от 31.07.2008 № 3-5-04/338 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

203. Пояснительная записка к проекту Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с реализацией мер по поддержке российского судостроения и судоходства» от 14.06.2011 // Документ опубликован не был. Доступ из СПС КонсультантПлюс.

204. Пояснительная записка к проекту Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты в части осуществления трудовой деятельности иностранными гражданами по патентам и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации». – URL: <http://asozd.duma.gov.ru> (по состоянию на 30.05.2014).

IV. Нормативные акты, утратившие силу

205. Закон СССР от 14.06.1990 № 1560-1 «О налогах с предприятий, объединений и организаций» // Ведомости СНД СССР и ВС СССР. – 1990. – № 27. – Ст. 522.

206. Инструкция Государственной налоговой службы РФ от 16.06.1995 № 34 «О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц» // Российские вести. – 1995. – № 139.

207. Приказ МНС РФ от 28.03.2003 № БГ-3-23/150 «Об утверждении Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 НК Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций» // Финансовая газета. – 2003. – № 15.

V. Документы международных организаций

208. Всеобщая декларация прав человека (принята Генеральной Ассамблеей ООН 10.12.1948) // Российская газета. – 1995. – № 67.

209. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. OECD Public Consultation Document. – URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (дата обращения: 30.01.2022).

210. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017. – URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en (дата обращения: 30.01.2022).

211. OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. – URL: <https://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf> (дата обращения: 30.01.2022).
212. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. – URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page1 (дата обращения: 30.01.2022).
213. OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. – URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint_beba0634-en#page1 (дата обращения: 30.01.2022).
214. Report on Double Taxation. Geneva: League of Nations. Economic and Financial Commission, 1923. – URL: <https://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-1.xml;chunk.id=item-1;toc.depth=1;toc.id=item-1;database=;collection=;brand=default> (дата обращения: 30.01.2022).
215. The Economic and Social Impact of Electronic Commerce: Preliminary Findings and Research Agenda. OECD, 1999. – URL: https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/the-economic-and-social-impact-of-electronic-commerce_9789264172081-en (дата обращения: 30.01.2022).
216. United Nations Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Tenth Session Report (30.09.2014). – URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/10STM_CRP1_AuxiliaryActivitiesArticle8.pdf (дата обращения: 30.01.2022).
217. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update. – URL: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (дата обращения: 30.01.2022).

218. United States Model Income Tax Convention. – URL: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf> (дата обращения: 30.01.2022).

VI. Иностранные источники

219. A Century of Lawmaking for a New Nation: U.S. Congressional Documents and Debates, 1774 – 1875. – URL: <http://memory.loc.gov/cgi-bin/ampage> (дата обращения: 30.01.2022).

220. Adams Challenge (UK) LTD. v. Commissioner, 156 T.C. 16 (2021). – URL: <https://www.leetcode.com/decision/intco20210121e75> (дата обращения: 30.01.2022).

221. Eisner v. Macomber, 252 U.S. 189 (1920). – URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/252/189/> (дата обращения: 30.01.2022).

222. Gilbert v. United States, No. 18-17004 (9th Cir. 2021). – URL: https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/ca9/18-17004/18-17004-2021-05-20.html?utm_source=summary-newsletters&utm_medium=email&utm_campaign=2021-05-21-tax-law-8d66354cdd&utm_content=text-case-title-2 (дата обращения: 30.01.2022).

223. Housden v. Commissioner, 63 T.C.M. 2063 (1992). – URL: <https://www.leetcode.com/decision/1992212663cmtcm206312036> (дата обращения: 30.01.2022).

224. Intel Corp. And Consol. Subsidiaries v. C.I.R., 76 F.3d 976 (1995). – URL: <https://www.leetcode.com/decision/1995105276f3d9761884> (дата обращения: 30.01.2022).

225. JFM, INC. & Subsidiaries v. Commissioner, 67 T.C.M. 3020 (1994). – URL: <https://www.leetcode.com/decision/1994308767ictcm302012851> (дата обращения: 30.01.2022).

226. Lamm v. Commissioner, 34 T.C.M. 473 (1975). – URL: <https://www.leetcode.com/decision/197550734crtcm4731412> (дата обращения: 30.01.2022).

227. Liggett Group, INC. v. Commissioner, 58 T.C.M. 1167 (1990). – URL: <https://www.leagle.com/decision/1990122558hrtcm116711000> (дата обращения: 30.01.2022).
228. Manning v. Commissioner, 38 T.C.M. 646 (1979). – URL: <https://www.leagle.com/decision/197968438eptcm6461539> (дата обращения: 30.01.2022).
229. Millar & Anor v FC of T, Federal Court of Australia, Full Court, 04 July 2016. – URL: <https://iknow.cch.com.au/document/atagUio2699377s1720700600/millar-anor-v-fc-of-t> (дата обращения: 30.01.2022).
230. PDV America, Inc. v. Commissioner, 87 T.C.M. 1330 (2004). – URL: <https://www.leagle.com/decision/2004141787dmtcm133011301> (дата обращения: 30.01.2022).
231. Pepsico Puerto Rico, INC. v. Commissioner of Internal Revenue, Т.С. Мемо. 2012-269. – URL: <https://www.leagle.com/decision/intco20120920644> (дата обращения: 30.01.2022).
232. PPL Corp. & Subs. v. Commissioner, 135 T.C. 176 (2010). – URL: <https://www.leagle.com/decision/intco20100728b76> (дата обращения: 30.01.2022).
233. S-K Liquidating Co. v. Commissioner, 64 T.C. 713 (1975). – URL: <https://www.leagle.com/decision/197577764brtc7131708> (дата обращения: 30.01.2022).
234. Swallows Holding, LTD. v. Commissioner, 126 T.C. 96 (2006). – URL: <https://www.leagle.com/decision/2006222126ftc961217> (дата обращения: 30.01.2022).
235. The Income Tax Act of the Parliament of the United Kingdom (1842). – URL: https://books.google.ru/books?id=5rgDAAAAQAAJ&pg=PA1&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false (дата обращения: 30.01.2022).
236. The United States Code of Federal Regulations. – URL: <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/chapter-I> (дата обращения: 30.01.2022).

237. The United States Internal Revenue Code (1986). – URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26> (дата обращения: 30.01.2022).

238. Whiteco Industries, Inc. v. Commissioner, 65 T.C. 664, 672-73 (1975). – URL: <https://www.legale.com/decision/197572965bftc6641672> (дата обращения: 30.01.2022).

VII. Специальная литература

1. Учебники, учебные пособия и монографии

239. Бочаров В.В. Инвестиции: учебное пособие / В.В. Бочаров. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2002. – 97 с.

240. Бринчук М.М. Экологическое право: учебник / М.М. Бринчук // СПС КонсультантПлюс, 2008.

241. Винницкий Д.В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики / Д.В. Винницкий. – М.: Статут, 2017 // Доступ из СПС КонсультантПлюс.

242. Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения / В.А. Гидирим. – М.: ШАПОВАЛОВ ПЕТРОВ, 2017. – 1088 с.

243. Действующее международное право. Т.1. – М.: Московский независимый институт международного права, 1996. – 858 с.

244. Захаров М.Л., Тучкова Э.Г. Право социального обеспечения России / М.Л. Захарова, Э.Г. Тучкова. – М.: Волтерс Клувер, 2004. – 608 с.

245. Карабасов Ю. С., Черноусов П. И., Коротченко Н. А., Голубев О. В. Металлургия и время: Энциклопедия. — М.: Издательский Дом МИСиС, 2014. — Т. 6. Металлургия и социум. Взаимное влияние и развитие. – 224 с.

246. Корпоративное право: учебный курс: в 2 т. / Е.Г. Афанасьева, В.А. Вайпан, А.В. Габов и др.; отв. ред. И.С. Шиткина. М.: Статут, 2018. Т. 2. – 990 с.

247. Курс экономической теории. Учебник / М.Н. Чепурин, Е.А. Киселева. – Киров: АСА, 2006. – 832 с.

248. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций / И.И. Кучеров. – М.: Учебно-консультационный центр «ЮрИнфоР», 2001. – 358 с.
249. Левин И.И. Германские капиталы в России / И.И. Левин. – Пг., 1918. – 85 с.
250. Лушникова М.В., Лушников А.М. Курс права социального обеспечения / М.В. Лушникова, А.М. Лушников. – 2-е изд., доп. – М.: Юстицинформ, 2009. – 656 с.
251. Мачульская Е.Е. Перспективы ратификации Россией международных актов в сфере социального обеспечения // Новый Трудовой кодекс Российской Федерации и проблемы его применения / Под ред. К.Н. Гусова. – М., 2004. – С. 439 - 444.
252. Морозова Л. А. Теория государства и права: Учебник / Л.А. Морозова. – 5-е изд., перераб. и доп. – Москва : Норма: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 464 с.
253. Налоги и налоговое право. Учебное пособие / под ред. А.В. Брызгалина. – М.: «Аналитика -Пресс», 1998. – 608 с.
254. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Пепеляев Групп, 2020. – 796 с.
255. Налоговое право: Учебник / Е.Ю. Грачева, М.Ф. Ивлиева, Э.Д. Соколова. — М.: Юристъ, 2005. – 223 с.
256. Налогообложение доходов и прибыли: учебное пособие / под общ. ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2015. – 187 с.
257. Очерки торгового права / А. И. Каминка; под ред. и с предисл. В. А. Томсинова. – Москва : Зерцало : Система Гарант, 2007. – 376 с.
258. Проблемы теории права: Основные вопросы общей теории социалистического права. Курс лекций в 2-х томах. Т. 1 / Алексеев С.С.; науч. ред.: Русинов Р.К.; отв. за вып.: Семенов В.М. – Свердловск: Изд-во Свердл. юрид. ин-та, 1972. – 396 с.
259. Право, законодательство и свобода: Современное понимание либеральных принципов справедливости и политики / Фридрих Август фон

- Хайек ; пер. с англ. Б. Пинскера и А. Кустарева под ред. А. Куряева. – М.: ИРИСЭН, 2006. – 644 с.
260. Правовое регулирование деятельности акционерных обществ (Акционерное право): учебное пособие / В.Ю. Бакшинская, Д.И. Дедов, С.А. Карелина; под ред. Е.П. Губина. – М.: Зерцало, 1999. – 241 с.
261. Теория государства и права: учебник / под общ. ред. О.В. Мартышина. – М.: Норма, 2009. – 495 с.
262. Теория государства и права: учебник / [Бережнов А. Г. и др.] ; под ред. М. Н. Марченко. – М.: Зерцало : Изд-во Моск. ун-та, 2004. – 800 с.
263. Теория государства и права: Учеб. для студентов вузов, обучающихся по специальности "Юриспруденция" / [Алексеев С.С., Архипов С.И., Игнатенко Г.В. и др.; Отв. ред. В.Д. Перевалов]. – 3. изд., перераб. и доп. М.: НОРМА, 2004. – 484 с.
264. Финансовое право в условиях развития цифровой экономики: монография / К.Т. Анисина, Б.Г. Бадмаев, И.В. Бит-Шабо [и др.]; под редакцией И.А. Цинделиани. – Москва: Проспект, 2019. – 320 с.
265. Фишер В. Европа: экономика, общество и государство. 1914 – 1980 / В. Фишер. – М.: ВЛАДОС, 1999. – 368 с.
266. Хаванова И.А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / И.А. Хаванова ; под ред. И.И. Кучерова. – М.: ИЗиСП, Юриспруденция, 2016. – 352 с.
267. Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право. М.: Международные отношения, 2014. – 824 с.
268. Ashton T. S. An Eighteenth-Century Industrialist / T. S. Ashton. – Manchester: Manchester University Press, 1939. – 156 p.
269. Ayres R.U., Warr B. The Economic Growth Engine: How Energy and Work Drive Material Prosperity / R.U. Ayres, B. Warr. – Cheltenham: Edward Elgar, 2009. – 448 p.
270. Beccera J.A. Interpretation and Application of Tax Treaties in North America / J.A. Beccera. – IBFD, 2013. – 368 p.

271. Bissel T., Reynolds B. Treaty primer. A Practical Guide to Understanding Income Tax Treaties / T. Bissel, B. Reynolds. – Bloomberg Tax, 2018. – 165 p.
272. Carus-Wilson E. M. Essays in Economic History, Volumes I / E.M. Carus-Wilson. – London: Edward Arnold, 1954. – 438 p.
273. Church A.H. Production Factors in Cost Accounting and Works Management / A.H. Church. – Delhi: Facsimile Publisher, 2016. – 204 p.
274. Clark J.B. Essentials of Economic Theory / J.B. Clark. – NY: Macmillan Company, 1907. – 566 p.
275. Deane P. The first industrial revolution / P. Deane. – Cambridge: University Press Cambridge, 1965. – 307 p.
276. Deane P., Cole W.A. British Economic Growth, 1688-1959: Trends and Structure / P. Deane, W.A. Cole. – Cambridge: Cambridge University Press, 1967. – 350 p.
277. Doernberg R. L. Electronic Commerce and Multijurisdictional Taxation / R. L. Doernberg. – The Hague : Kluwer Law International, 2001. – 610 p.
278. Gadžo S. Nexus Requirements for Taxation of Non-Residents' Business Income / S. Gadžo. – IBFD, 2018. – 408 p.
279. Hawley B.F. Enterprise and the Productive Process / B.F. Hawley. – New York: Knickerbocker Press, 1907. – 462 p.
280. Jogarajan S. Double Taxation and the League of Nations / S. Jogarajan. – Cambridge: Cambridge University Press, 2018. – 352 p.
281. Knight F.H. Risk, Uncertainty and Profit / F.H. Knight. – Boston: Houghton Mifflin Company, 1921. – 381 p.
282. Marshall A. Principles of Economics / A. Marshall. – London: Macmillan and Co., 1920. – 871 p.
283. McConnell C.R., Brue S.L., Flynn S.M. Economics: Principles, Problems, and Policies / C.R. McConnell, S.L. Brue, S.M. Flynn. – Boston: McGraw-Hill Irwin, 2009. – 784 p.
284. Obrinsky M., Weintraub S. Profit Theory and Capitalism / M. Obrinsky, S. Weintraub. – University of Pennsylvania Press, 1983. – 177 p.

285. Pierson N.G. Principles of Economics / N.G. Pierson. – London: Macmillan&Co., 1902. – 644 p.
286. Pinto D. E-Commerce and Source-Based Income Taxation / D. Pinto. – Books IBFD, 2003. – 276 p.
287. Pollard S. Peaceful conquest: The industrialization of Europe, 1760-1970 / S. Pollard. – Oxford: Oxford University Press, 1981. – 451 p.
288. Pressnell L.S. Country Banking in the Industrial Revolution / L.S. Pressnell. – Oxford: Clarendon Press, 1956. – 591 p.
289. Ricardo D. Principles of Political Economy and Taxation / D. Ricardo. – Indianapolis: Liberty Fund, 2004. – 320 p.
290. Rist C. A history of economic doctrines from the time of the physiocrats to the present day / C. Rist. – Boston: D.C. Heath, 1915. – 672 p.
291. Sayers R.S. Lloyds Bank in the History of English Banking / R.S. Sayers. – Oxford: Clarendon Press, 1957. – 381 p.
292. Skaar A.A. Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle / A.A. Skaar. – Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991. – 610 p.
293. Smith A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Vol.1. / A. Smith. – London: Methuen&Co, 1904. – 462 p.
294. Walras L. Elements of Pure Economics, Or, the Theory of Social Wealth / L. Walras. – London: Allen and Unwin, 1954. – 620 p.

2. Научные статьи

295. Абдрашитова А.Ф., Щекин Д.М. Пересмотр международных налоговых соглашений: ответ России на коронакризис / А.Ф. Абдрашитова, Д.М. Щекин // Закон. – 2020. – № 5. – С. 172 - 176.
296. Анищенко Д. Е. Налогообложение выплачиваемых иностранным лицам доходов от закрытых паевых инвестиционных фондов недвижимости / Д.Е. Анищенко // Налоговед. — 2016. — № 10. — С. 32–37.
297. Анищенко Д. Е. Casus belli, или что неясно в статье 41 НК РФ / Д.Е. Анищенко // Налоговед. — 2017. — № 5. — С. 26–34.

298. Анищенко Д. Е. Доходы от источников в РФ: в чем логика статьи 309 НК РФ? / Д.Е. Анищенко // Налоговед. — 2018. — № 3. — С. 31–37.
299. Анищенко Д. Е. Дело компании «Галополимер Кирово-Чепецк»: шаг вперед в вопросе налогообложения иностранных организаций? / Д.Е. Анищенко // Налоговед. — 2018. — № 11. — С. 30–39.
300. Анищенко Д. Е., Кочетова В. А. Переквалификация займа в инвестицию: опыт России и США / Д.Е. Анищенко, В.А. Кочетова // Налоговед. — 2019. — № 9. — С. 50–61.
301. Анищенко Д. Е., Кочетова В. А. Триггеры переквалификации доходов, выплачиваемых за рубеж: анализ российской судебной практики / Д.Е. Анищенко, В.А. Кочетова // Налоговед. — 2020. — № 8. — С. 57–65.
302. Анищенко Д. Е. Налогообложение скрытой продажи недвижимости иностранными организациями в России и США / Д.Е. Анищенко // Налоговед. — 2021. — № 8. — С. 46–53.
303. Анищенко Д. Е. Распределение негативных налоговых последствий между налоговым агентом и иностранной организацией -налогоплательщиком / Д.Е. Анищенко // Налоговед. — 2022. — № 12. — С. 37–47.
304. Апханова Е.Ю., Бирюкова Л.В. Цифровизация бизнеса в России: возможности и проблемы / Е.Ю. Апханова, Л.В. Бирюкова // Вестник Хабаровского государственного университета экономики и права. — 2021. — №1 (105). — С.21-27.
305. Брук Б.Я. Кодификация концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве: постановка проблемы / Б.Я. Брук // Закон. — 2013. — № 4. — С. 54-62.
306. Гребнев Л. Факторы и ресурсы: тождество, различие или противоположность? / Л. Гребнев // Вопросы экономики. — 2010. — № 7. — С. 135-150.
307. Демин А.В. Принцип value created – новая парадигма в международном налоговом праве / А.В. Демин // Налоговед. — 2020. — № 9. — С.83-90.

308. Долинская В.В. Дивиденды: проблемы теории и правоприменительной практики / В.В. Долинская // Вестник Омского университета. Серия «Право». – 2013. – № 2 (35). – С. 141-149.
309. Долинская В.В., Богатырев А.Г. Дивиденды и инвестиции по праву России и Германии / В.В. Долинская, А.Г. Богатырев // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2012. – № 6. – С. 37 - 47.
310. Еремян В.С. Эволюция концепций факторов производства в экономической теории и их роль в развитии института предпринимательства / В.С. Еремян // Проблемы экономики и юридической практики. – 2014. – № 6. – С. 234-239.
311. Ерохина О.В. Германский капитал в российской экономике в конце XIX – начале XX в. / О.В. Ерохина // Вестник Челябинского государственного университета. История. – Вып. 31. – 2009. – № 12 (150). С. 36-41.
312. Замараева З.П. К вопросу об определении понятий "социальная защита" и "социальное обеспечение" (правовой аспект) / З.П. Замараева // Вестник Пермского университета. Юридические науки. – 2017. – № 2. – С.203-209.
313. Зарипов В.М. Понятие экономического основания налога / В.М. Зарипов // – Налоговед. – 2014. – № 5. – С.43-45.
314. Кулаков В.В. К вопросу о признаках недвижимости как критериев ее государственной регистрации / В.В. Кулаков // Современный юрист. – 2020. – № 2. – С. 21-32.
315. Максимов И.Б. Функционирование иностранных инвестиций в экономике России конца XIX-начала XX веков / И.Б. Максимов // Известия БГУ. – 2011. – №5. – С. 124-128.
316. Мачехин В.А. Комментарии ОЭСР к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения: правовой статус в РФ / В.А. Мачехин // Налоговед. – 2011. – № 9. – С. 32-39.
317. Новиков А.М. Постиндустриальное общество / А.М. Новиков // Муниципальное образование: инновации и эксперимент. – 2009. – №3. – С.16-22.

318. Папава В. О некоторых спорных вопросах теории факторов производства / В. Папава // Теоретическая и прикладная экономика. – 2017. – №3. – С. 106-117.
319. Рахматулина З.С. Эволюция категории «Добавленная стоимость» в экономической литературе / Рахматулина З.С. // Вестник ЧелГУ. – 2011. – №31. – С.36-39.
320. Хабриева Т.Я. Экономико-правовой анализ: методологический подход / Т.Я. Хабриева // Журнал российского права. – 2010. – № 12. – С. 5 – 26.
321. Хеллер К. Отечественное и иностранное предпринимательство в России XIX – начала XX века / К. Хеллер // Отечественная история. – 1998. – № 4. – С. 55-65.
322. Berczi A. Information As A Factor Of Production / A. Berczi // Business Economics. – 1981. – Vol. 16. – № 1. – P. 14-20.
323. Braunstein Y.M. Information as a factor of production: Substitutability and productivity / Y.M. Braunstein // The Information Society. – 1985. – 3:3. – P. 261-273.
324. Cleveland H. Information as a Resource / H. Cleveland // The Futurist. – 1982. – Vol. 16. December. – P 34-39.
325. Cockfield A. Transforming the Internet into a Taxable Forum: A Case Study in E-Commerce / A. Cockfield // Working Paper, Stanford University. – 2001. – P. 1171-1266.
326. Larkins E.R. U.S. Income Taxation of Foreign Parties: A Primer / E.R. Larkins // Syracuse Journal of International Law and Commerce. – 1998. – Vol. 26. – №1. – art.3. – P. 1-25.
327. Li J., Bao J., Li H. Value Creation: A Constant Principle in a Changing World of International Taxation / J. Li, J. Bao, H. Li // Canadian Tax Journal. – 2019. – Vol. 67. – № 4. – P. 1107-1133.
328. Portal R. The Industrialization of Russia / R. Portal // Cambridge Economic History of Europe, Cambridge. – 1965. – Vol. VI, part 2. – P. 837, 844.

329. Stevenson A.B. Is the Connection Effective? Through the Maze of Section 864 / A.B. Stevenson // *Northwestern Journal of International Law & Business*. – 1983. – Vol.5, issue 2. – P.213-228.
330. Stresing R., Lindenberger D., Kümmel R. Cointegration of output, capital, labor, and energy / R. Stresing, D. Lindenberger, R. Kümmel // *The European Physical Journal B - Condensed Matter and Complex Systems*. – 2008. – Vol. 66. – P. 279–287.
331. Tillinghast D.R. The Impact of the Internet on the Taxation of International Transactions / D.R. Tillinghast // *Bulletin for international fiscal documentation*. – 1996. – Vol.50. – P. 524-526.
332. Vogel K. Worldwide vs. Source Taxation of Income: A Review and Re-Evaluation of Arguments, in: *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness: Proceedings of the Munich Symposium on International Taxation* / Vogel K. // *Kluwer Law and Taxation Publishers*. – 1990. – 167 p.

3. Диссертации и авторефераты диссертаций

333. Евтушенко В.Ф. Правовое положение налоговых агентов: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Евтушенко Виктория Федоровна. – Москва, 2006. – 182 с.
334. Ефремова Е.С. Ответственность за совершение налоговых правонарушений (Актуальные проблемы в свете нового КоАП РФ): дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Ефремова Екатерина Сергеевна. – Санкт-Петербург, 2003. – 175 с.
335. Сергеев С.В. Правовое регулирование налогообложения доходов иностранных организаций, полученных от источников в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Сергеев Сергей Витальевич. – Москва, 2020. – 229 с.