



**АБДРАШИТОВА
АЙГУЛЬ
ФУАДОВНА**

старший юрист
юридической компании
«Щекин и партнеры»



**ЩЕКИН
ДЕНИС
МИХАЙЛОВИЧ**

доцент кафедры
финансового права
юридического
факультета МГУ имени
М.В. Ломоносова,
управляющий партнер
юридической компании
«Щекин и партнеры»,
кандидат юридических
наук

ПЕРЕСМОТР МЕЖДУНАРОДНЫХ НАЛОГОВЫХ СОГЛАШЕНИЙ: ОТВЕТ РОССИИ НА КОРОНАКРИЗИС

В статье дана оценка целесообразности применения предложенной Президентом РФ меры по установлению повышенных ставок налогов для всех выплат дивидендов и процентов лицам, зарегистрированным в подозрительных юрисдикциях. Авторы приходят к выводу, что данные нововведения в случае их вступления в силу в большей степени коснутся иностранных лиц, в том числе реальных инвесторов, и не помогут отделить зерна от плевел. Вместо этого стоило бы совершенствовать правовые инструменты, позволяющие противодействовать агрессивному международному налоговому планированию. К примеру, в дополнение к существующим инструментам можно ввести обязанность получения налогового рескрипта, обеспечивающего раскрытие налоговому органу всех особенностей сделки и статуса получателя дохода.

Ключевые слова: соглашения об избежании двойного налогообложения, международное налоговое планирование, налогообложение доходов нерезидентов, налоговый рескрипт, защита инвестиций

25 марта Президент РФ В.В. Путин выступил с инициативой о пересмотре соглашений об избежании двойного налогообложения в форме повышения ставок до 15% при выплате процентов и дивидендов за рубеж¹. В первую очередь это касается юрисдикций, через которые проходит значительная часть выплат из России, при этом определение перечня соглашений поручено Правительству РФ. В случае отказа договаривающихся государств в пересмотре допускается возможность одностороннего выхода из соглашения.

Первой юрисдикцией, с которой начался пересмотр налоговых соглашений в рамках исполнения поручения Президента РФ, стал Кипр. В Министерство

¹ Совещание с членами Правительства // Сайт Президента России. 01.04.2020. URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/63123> (дата обращения: 21.05.2020).

**AYGUL F. ABDRAHITOVA**Lawyer at Schekin &
Partners Law Firm**DENIS M. SCHEKIN**Associate Professor of
the Chair of Finance Law
at Lomonosov Moscow
State University, Managing
Partner at Schekin &
Partners Law Firm, PhD in
Law

REVISION OF INTERNATIONAL TAX AGREEMENTS: RUSSIA'S RESPONSE TO THE CORONACRISIS

The article assesses the expediency of Vladimir Putin's proposal to establish higher tax rates for all payments of dividends and interest to persons registered in so-called suspicious jurisdictions. The authors conclude that these novelties, if they come into force, will affect foreign persons, including investors, rather than help to separate the wheat from the chaff. Instead, it would be worthwhile to improve the legal instruments to counter aggressive international tax planning. For example, the existing instruments could be enhanced by the obligation to obtain a tax rescript, which would ensure the disclosure to the tax authority of all features of the transaction and the status of the income recipient.

Keywords: double taxation avoidance agreements, international tax planning, taxation of income of non-residents, tax rescript, investment protection

иностранных дел Республики Кипр 1 апреля было направлено письмо с предложением пересмотреть соглашение и приложением проекта протокола изменений. Как следует из проекта протокола, в отношении выплат дивидендов и процентов предусматривается возможность обложения дохода у источника выплаты по ставке 15%. 13 апреля аналогичные письма были направлены властям Мальты и Люксембурга². Предпо-

лагается, что данный список может также пополниться иными странами, такими как, например, Нидерланды, Швейцария, Ирландия.

Это показывает, что Российская Федерация пошла по наиболее жесткому пути противодействия размыванию налоговой базы. Вместо разработки и совершенствования антиуклонительных норм и концепций принято решение установить приближенные к макси-

² Минфин России направил письма об изменении соглашения об избежании двойного налогообложения с Люксембургом и Мальтой // Пресс-центр Минфина России. 13.04.2020. URL: https://www.minfin.ru/ru/press-center/?id_4=37027-minfin_

[rossii_napravil_pisma_ob_izmenenii_soglashenii_ob_izbezhanii_dvojnogo_nalogooblozheniya_s_lyuksemburgom_i_maltoi](https://www.minfin.ru/ru/press-center/?id_4=37027-minfin_rossii_napravil_pisma_ob_izmenenii_soglashenii_ob_izbezhanii_dvojnogo_nalogooblozheniya_s_lyuksemburgom_i_maltoi) (дата обращения: 21.05.2020).

мальным налоговые ставки, причем вне зависимости от наличия или отсутствия признаков уклонения от уплаты налога.

Следует отметить, что государства, налоговые соглашения с которыми затронуты или могут быть затронуты инициативой России, являются участниками Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (далее — Конвенция *MLI*), которая в качестве минимального стандарта предусматривает введение теста деловой цели³ как общей антиуклонительной нормы.

Конвенция *MLI* также позволяет использовать льготы по соглашению только в случае соответствия лица установленным критериям корпоративного участия, виду деятельности и пр., т.е. являться квалифицированным лицом. Однако, поскольку не все договаривающиеся государства предусмотрели эту возможность, она применима не ко всем соглашениям (например, вышеуказанные юрисдикции не предусматривают ограничение льгот).

Кроме того, в настоящий момент в России в рамках борьбы с агрессивным международным налоговым планированием активно развивается правоприменительная практика по установлению фактического получателя дохода (ст. 7 и 312 НК РФ). Данная концепция предполагает установление лица, правомочного определять экономическую судьбу дохода, выплачиваемого из России. В целях установления у иностранного лица фактического права на доход исследуется среди прочего факт перечисления денежных средств третьим лицам, и отсутствие транзитного перечисления является одним из факторов, влияющих на возможность для иностранного лица считаться фактическим получателем дохода.

Таким образом, российская налоговая система уже предусматривает правовые инструменты, направленные на противодействие агрессивному международному налоговому планированию, заключающемуся в использовании кондуитных компаний исключительно

³ Критерий деловой цели содержится и в ст. 54.1 Налогового кодекса (НК) РФ.

в налоговых целях. К таковым можно отнести и режим контролируемых иностранных компаний, а также обмен информацией с иностранными юрисдикциями.

Вместо развития и доработки имеющегося инструментария, совершенствования практики применения норм по правовому разграничению схем необоснованного использования иностранных юрисдикций и здоровых экономических отношений с компаниями из этих юрисдикций Россия предпочла устанавливать повышенные ставки налогов для всех выплат дивидендов и процентов лицам, зарегистрированным в таких подозрительных юрисдикциях.

Тем самым формируется список юрисдикций, в отношении которых действует неопровержимая презумпция злоупотреблений, и ведение действительной предпринимательской деятельности с компаниями из этих стран облагается повышенными налогами (по сравнению с рядом других стран, которые не рассматриваются как подозрительные).

Иными словами, при доведении Россией своей инициативы об изменении международных соглашений с этими странами до конца согласно правилу об ограничении льгот у лица даже в случае соответствия требованиям о фактическом праве на доход не будет возможности применения пониженной ставки.

Хочется думать, что данный проект является лишь предварительным и будет существенно отличаться от итоговых договоренностей государств. В частности, не исключено, что государства предусмотрят возможность применения пониженной ставки в случае ведения действительной предпринимательской деятельности либо установят положения об ограничении льгот.

Чем вызваны и на что направлены эти довольно жесткие инициативы?

Как следует из обращения Президента РФ от 25 марта, речь идет о выплатах, которые представляют собой средства конкретных физических лиц, выводимые на зарубежные счета с использованием схем оптимизации и в большей своей части не облагаемые налогом. Иначе говоря — о доходах российского происхождения российских же резидентов, которые



выводят активы из РФ. То есть предполагается, что нет никаких иностранных инвесторов, а есть лишь хитрые российские бизнесмены, которые при помощи подозрительных юрисдикций оптимизируют свои российские налоги и выводят деньги из нашей страны. Конечно, такие примеры встречаются на практике, но следует ли наказывать повышением налогов все инвестиции из этих юрисдикций? Данный вопрос актуален еще и потому, что инвестиции были произведены в прошлом и возврат доходности по ним в будущем уже может попасть под увеличенные налоги. При этом маловероятно, что для обеспечения режима стабильности будет предусмотрена так называемая дедушкина оговорка и, следовательно, к ранее произведенным инвестициям повышенные налоги не будут применяться.

Экономический анализ права предполагает, что при выборе варианта правового регулирования просчитываются экономические эффекты и выбирается тот, который максимально увеличивает общественное благосостояние. Был ли при этих инициативах проведен такой анализ? Крайне сомнительно. Даже если считать, что на Кипре, Мальте и в Люксембурге сосредоточены исключительно деньги хитрых российских бизнесменов, то следует ли ставить налоговые барьеры на пути движения этих средств в Россию путем повышенных налогов на доходы от их инвестирования? Конечно, в силу различных причин из России за последние несколько десятков лет были выведены как минимум сотни миллиардов долларов, и вкладывать в российские активы зачастую решаются именно российские бизнесмены или бизнесмены с российскими корнями, так как они знают специфику работы в нашей стране. Следует ли экономике России отказаться от этих денег в ситуации западных санкций? С учетом дефицита инвестиций в нашей стране — вряд ли. Также нелепо полагать, что инвестиции будут по-прежнему приходить в Россию с Кипра при 15%-ном налоге на дивиденды и проценты, при том что в кризис рентабельность многих бизнесов объективно падает, а риск потери инвестиций растет, что само по себе сокращает инвестиции.

Нужно понимать, что вопрос об инвестициях — это, по сути, вопрос о рабочих местах и зарплатах людей в России. А именно поддержание занятости и доходов работников является самой актуальной задачей в нынешний кризис, уже сопоставимый с Великой де-

прессией. Всем работникам в России не получится устроиться на госслужбу или в госкомпанию.

По нашему мнению, правильным было бы другое решение проблемы злоупотребления международными налоговыми соглашениями с подозрительными странами. Следовало бы продолжить пресекать случаи такого злоупотребления на основе положений НК РФ о фактическом праве на доход и дополнительно ввести в отношении этих стран (а еще лучше — в отношении любых выплат иностранным получателям дохода) возможность получить до выплаты дохода налоговый рескрипт с раскрытием налоговому органу всех особенностей сделки и статуса получателя дохода⁴.

Такой фискальный рескрипт позволил бы налоговому органу (центральному аппарату ФНС России) отделить здоровые инвестиционные отношения от агрессивного налогового планирования. В результате были бы и овцы (инвестиции) целы, и волки сыты (удовлетворены интересы фиска).

Важно еще отметить, что часть российских резидентов уже предпочитает применять «сквозной подход» при выплатах через Кипр (и другие страны). «Сквозной подход» позволяет признавать в качестве фактического получателя дохода не иностранную компанию, а российского выгодоприобретателя с переводом им средств и применением российских ставок налогов. Иными словами, при «сквозном подходе» игнорируется иностранная компания для целей налогообложения⁵. И даже в случае пересмотра налоговых соглашений в сторону повышения ставок положения ст. 312 НК РФ по-прежнему будут давать возможность признавать иных лиц в качестве фактического получателя дохода.

⁴ Д.М. Шекиным на страницах журнала «Закон» уже высказывалась идея о необходимости введения в российское налоговое право фискального рескрипта, см.: *Шекин Д.М.* Баланс частных и публичных интересов и борьба с налоговыми злоупотреблениями в современной России // *Закон.* 2018. № 11. С. 40.

⁵ У Минфина России существует пока лишь инициатива по ограничению использования сквозного подхода, см.: <https://regulation.gov.ru/projects#npa=100385> (дата обращения: 21.05.2020).

В перечне поручений по итогам обращения Президента в связи с распространением коронавирусной инфекции на территории страны от 28.03.2020 № Пр-586 речь уже идет о налогообложении выплаты доходов в виде дивидендов и процентов **лицам, не являющимся налоговыми резидентами Российской Федерации**. Данная формулировка при дословном прочтении может подразумевать выплату, осуществляемую в адрес нерезидентов в государства, с которыми заключены налоговые соглашения, планируемые к пересмотру. Но возможно и иное ее понимание: повышенное обложение процентов и дивидендов возникнет не тогда, когда выплаты осуществляются любому нерезиденту, а тогда, когда выплаты в адрес кипрских, люксембургских и иных компаний будут рассматриваться как выплаты конечным выгодоприобретателям, не являющимся резидентами РФ. Ответ на этот вопрос покажет время, но, по мнению авторов, более вероятен, к сожалению, первый подход — любые выплаты иностранным компаниям, даже если они являются фактическими получателями дохода, будут обложены повышенными налогами в России в соответствии с новыми инициативами. Этот подход авторам представляется ошибочным.

Как бы то ни было, данные нововведения, если вступят в силу, в большей степени коснутся иностранных лиц, в том числе реальных инвесторов, в отношении которых применение «сквозного подхода» будет затруднено: например, в случае вероятности отказа в применении пониженных ставок по дивидендам из-за отсутствия прямого участия в российской компании, выплачивающей доход, либо в случае наличия средств коллективного инвестирования и пр. И если в части дивидендов устанавливается максимальная ставка, то в отношении процентных выплат потребуются еще и доказать фактическое право на доход, иначе налог у источника может составить 20%. Также не исключено, что возникнут дела об оспаривании «сквозного подхода» и попытки определить в качестве фактического

получателя дохода резидента государства с пересмотренным соглашением.

В целом хочется надеяться на то, что международные налоговые соглашения России рано или поздно станут восприниматься как благо для нашей страны, как основа для привлечения инвестиций путем устранения международного двойного налогообложения, а не как нечто предосудительное. Для того чтобы выплатить дивиденды или проценты, сама инвестиция в виде вклада в уставный капитал или сумма займа должна быть получена в России и быть использована с прибылью (доходностью), за счет которой и будет осуществляться выплата дивидендов или процентов по займу. Разве положительный эффект от притока капитала в Россию и его использования с прибылью не порождает право инвестора на щадящий налоговый режим возврата ему доходности? Неправильно ужесточать весь режим выплаты доходов иностранным инвесторам и всегда видеть в этом только агрессивное налоговое планирование. Налоговое право России уже наработало достаточный правовой инструментарий для отделения зерен от плевел, и его нужно совершенствовать. 📄

REFERENCES

Schekin, D.M. "The Balance between Private and Public Interests and Fight against Tax Abuse in Modern Russia" [*Balans chastnykh i publichnykh interesov i bor'ba s nalogovymi zloupotrebleniyami v vremennoy Rossii*]. Statute [Zakon]. 2018. No. 11. P. 32–43.

INFORMATION ABOUT THE AUTHORS

Aygul F. Abdrashitova

Lawyer at Schekin & Partners Law Firm (e-mail: a.abdrashitova@schekinlaw.ru; Aygul.9@hotmail.com).

Denis M. Schekin

Associate Professor of the Chair of Finance Law at Lomonosov Moscow State University, Managing Partner at Schekin & Partners Law Firm, PhD in Law (e-mail: d.schekin@schekinlaw.ru).