



О РАЗВИТИИ РОССИЙСКОЙ СУДЕБНОЙ ПРАКТИКИ ПРИМЕНЕНИЯ СОГЛАШЕНИЙ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Е.В. Килинкарова

Санкт-Петербургский государственный университет, г. Санкт-Петербург, Россия

Информация о статье

Дата поступления –

23 февраля 2024 г.

Дата принятия в печать –

05 апреля 2024 г.

Дата онлайн-размещения –

20 июня 2024 г.

Анализируется практика применения соглашений об избежании двойного налогообложения арбитражными судами округов и Верховным Судом РФ за последние три года. Дается общая характеристика проанализированной судебной практики. Центральное внимание уделяется трем ключевым аспектам практики правоприменения – концепции фактического права на доход, вопросам квалификации платежей для целей применения соглашения и спорам между налоговым агентом и налогоплательщиком.

Ключевые слова

Международное
налогообложение, мониторинг
правоприменения, соглашения
об избежании двойного
налогообложения, фактическое
право на доход, дивиденды

ON THE DEVELOPMENT OF RUSSIAN TAX TREATY CASE LAW

Elena V. Kilinkarova

St. Petersburg University, St. Petersburg, Russia

Article info

Received –

2024 February 23

Accepted –

2024 April 5

Available online –

2024 June 20

The research subject. This study focuses on recent developments (2021-2023) in Russian tax treaty case law.

The purpose of the research. The objective of this research is to analyze the key trends and developments in tax treaty case law in Russia for the last three years.

Methodology. The research is based on the analysis of cases where the commercial courts of circuits and the Supreme court of Russian Federation in 2021-2023 applied Russian double tax treaties (total number – 38 cases).

Main results of the research. The analysis of the tax treaty case law allowed to make a general overview of the relevant judicial practice and identify three strategic areas of law enforcement – development of the beneficial owner concept, issues of qualification of income for the purposes of the application of tax treaties and disputes between withholding agents and taxpayers.

Conclusion. An analysis of judicial practice allows us to conclude that Russia is quite successful in implementing the task of deoffshorization of the Russian economy – this is noticeable both in the geography of the applied agreements and in the content of the issues under consideration. The tax treaty case law is heterogeneous – it includes both simple issues (for example, with obvious mistakes of a withholding agent) and issues on which judicial practice as a whole has already been established (for example, in relation to the beneficial owner concept), as well as quite extraordinary and sometimes difficult questions. It should be admitted that fundamentally new issues of application of double taxation agreements are sometimes not easy for the courts. An analysis of tax treaty case law puts forward the question of the role and risks of a withholding agent – currently the practice does not seem sufficiently balanced in terms of ensuring a balance of private and public interests. For application of double tax treaties procedural issues remain of great importance. Analysis of judicial practice shows that they are crucial both for the withholding agent and the taxpayer.

1. Введение

Соглашения об избежании двойного налогообложения (далее также – соглашения, СИДН) являются важной частью правового регулирования международного налогообложения в России [1]. При этом тексты этих международных договоров весьма лаконичны, и особое значение приобретает практика их применения и толкования судами. Поэтому неслучайно академическое сообщество уделяет большое внимание анализу развития судебной практики по ключевым вопросам применения соглашений, и российские ученые в течение длительного времени представляли на международных конференциях решения отечественных судов (см., напр.: [2–6]).

В статье проанализирована практика применения арбитражными судами округов и Верховным Судом РФ российских соглашений об избежании двойного налогообложения за последние три года (2021–2023 гг.). Открывает статью общая характеристика проанализированной судебной практики. Далее рассмотрены наиболее значимые, по мнению автора, вопросы из практики применения судами соглашений в 2021–2023 гг. – развитие концепции фактического права на доход и вопросы квалификации платежей для целей применения соглашений. Последняя часть статьи посвящена спорам между налоговым агентом и налогоплательщиком. Завершают статью выводы по итогам проведенного исследования.

2. Общая характеристика

В целом практику применения арбитражными судами СИДН сложно назвать многочисленной – результатом поиска судебных решений Верховного Суда РФ и арбитражных судов округов за 2021–2023 гг. стали 38 дел. Данное количество дел в целом несопоставимо с общим количеством налоговых споров, рассматриваемых данными судами. Так, если сравнить 38 дел с общим количеством налоговых дел, рассмотренных арбитражными судами округов в кассационном порядке за аналогичный период, то дела, связанные с применением соглашений, составят чуть менее половины процента. Из пятнадцати дел, в которых были поданы кассационные жалобы в Верховный Суд РФ, только одно дело (дело ПАО «Уральский банк реконструкции и развития») было передано в Судебную коллегия по экономическим спорам. Эти цифры говорят сами за себя.

География примененных соглашений достаточно широка – наряду с Кипром (соглашение с которым всё еще встречается в судебных решениях чаще других, однако явно не доминирует) это Австрия, Беларусь, Великобритания, Германия, Гонконг, Иран, Канада, Мальта, Нидерланды, Польша, Сингапур, Турция, Франция, Чехия, Швейцария, Япония. Интересно, что подавляющее большинство споров касается СИДН с недружественными государствами, действие которых было частично приостановлено по инициативе России в августе 2023 г. [7, с. 21–23].

Практика применения соглашений арбитражными судами неоднородна. В числе проанализированных есть дела, содержащие очевидные ошибки при применении соглашений (например, споры, в которых налоговые агенты полагали, что могут произвольно выбирать, в каком из двух государств, за которыми соглашение сохраняет право на налогообложения, платить налоги¹), так и дела, где перед судами были поставлены достаточно сложные вопросы, например квалификации дохода для целей выявления подлежащей применению статьи соглашения. В ряде дел вопросы толкования не были центральными, и речь шла о буквальном применении правил соглашения к конкретным фактическим обстоятельствам.

Большинство рассмотренных судами налоговых споров о применении соглашений об избежании двойного налогообложения составляют споры между налоговым органом и налоговым агентом, т. е. споры, в которых Россия является государством источника дохода, и налоговые органы считают неправомерным применение соответствующей льготы по соглашению в части полного или частичного освобождения от налогообложения в России. Споры между налоговым агентом и налоговым органом, как правило, заканчиваются в пользу последнего. Также среди дел о применении соглашений было обнаружено несколько дел, которые, собственно, налоговыми спорами не являются, поскольку представляют собой споры между организациями, которые не состоят между собой в налоговых правоотношениях – налоговым агентом и налогоплательщиком.

Далеко не всегда спор, связанный с применением соглашений, решается на основании его норм – иногда первоочередное значение приобретают пра-

¹ См. два дела ООО «Микрокредитная компания «Выручай-Деньги» (постановления Арбитражного суда Северо-Западного округа от 1 марта 2023 г. № Ф07-1295/2023 по делу № А56-50604/022, от 21 февраля 2023 г. № Ф07-

32007/2023 по делу № А56-32007/2022) и дело ООО «Полимеркс-Мосталь-Восток» (постановление Арбитражного суда Московского округа от 6 августа 2022 г. № Ф05-29657/2022 по делу № А40-35559/2022).

вила национального законодательства. Традиционным камнем преткновения для применения соглашений об избежании двойного налогообложения является надлежащее подтверждение постоянного местонахождения иностранной организации в государстве, с которым у Российской Федерации есть соответствующий международный договор [8; 9]. Не стали исключением и споры за анализируемый период².

Более неожиданный поворот в части влияния процедурных правил на применение соглашения продемонстрировало дело *Валютного управления Сингапура (The Monetary Authority of Singapore)*³. Валютное управление Сингапура – это центральный банк и финансовый регулятор Сингапура, и выплаты в его адрес приравнены для целей применения соглашения к выплатам в адрес Правительства государства. В 2017 г. при выплате дивидендов налоговый агент удержал налог на прибыль организаций, который он, с учетом изменений в соглашении, не должен был удерживать. Все судебные инстанции отказали Валютному управлению Сингапура в возврате налога по причине пропуска им срока на обращение в суд с заявлением о возврате излишне удержанного налога.

Вопрос о наличии излишне удержанных налоговым агентом сумм налога суды не исследовали.

3. Фактическое право на доход

Фактическое право на доход в течение длительного времени было одним из наиболее распространенных вопросов при применении российскими арбитражными судами соглашений об избежании двойного налогообложения [10–15].

В 2021–2023 гг. арбитражными судами были в том числе рассмотрены дела, в которых в применении льгот по соглашениям было отказано в связи с отсутствием у налогоплательщика фактического права на доход. В частности, по причине отсутствия фактического права на доход суды отказали в применении льгот в отношении дивидендов⁴ и процентов⁵ по соглашению с Кипром и в отношении дивидендов по соглашению с Нидерландами⁶. Выявленные судами в данных делах признаки отсутствия фактического права на доход в целом вписываются в стандарты, сформированные судебной практикой.

Принципиально новое в концепцию фактического права на доход привнесло дело *ПАО «Уральский банк реконструкции и развития»*⁷, в котором

² См. дела ООО «Ейск-Приазовье-Порт» (постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21 апреля 2021 г. № Ф08-3210/2021 по делу № А32-23798/2020), АО «Севмаш-Шельф» (постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 26 августа 2021 г. № Ф07-9669/2021 по делу № А05-7568/2020), АО «Оптим» (постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23 марта 2023 г. № Ф09-1180/23 по делу № А60-19423/2022), ООО «Агро-нефтепродукт» (постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 1 ноября 2023 г. № Ф08-8522/2023 по делу № А32-9895/2022); ООО «Ленстройтрест» (постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 9 декабря 2021 г. № Ф07-17205/2021 по делу № А56-16972/2021, отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам определением Верховного Суда РФ от 5 апреля 2022 г. № 307-ЭС22-3183 по делу № А56-16972/2021).

³ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 13 июня 2023 г. № Ф05-11133/2023 по делу № А40-175343/2022, отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам определением Верховного Суда РФ от 13 октября 2023 г. № 305-ЭС23-18789 по делу № А40-17343/2022.

⁴ Дела ООО «Тагильское пиво» (постановление Арбитражного суда Уральского округа от 16 ноября 2023 г. № Ф09-7533/23 по делу № А60-34102/2022), АО «Южуралзолото Групп Компаний» (постановление Арбитражного суда Уральского округа от 13 сентября 2021 г. № Ф09-6263/21

по делу № А76-5391/2020), АО «ОХК «Уралхим» (постановление Арбитражного суда Московского округа от 3 февраля 2022 г. № Ф05-34946/2021 по делу № А40-99373/2020), дело АО «Данон» (постановление Арбитражного суда Московского округа от 29 сентября 2023 г. № Ф05-22717/2023 по делу № А40-133176/2022).

⁵ Дело АО «Морской акционерный банк» (постановление Арбитражного суда Московского округа от 18 мая 2022 г. № Ф05-9067/2022 по делу № А40-258255/2020).

⁶ Дела АО «Чукотская горно-геологическая компания» (постановление Арбитражного суда Московского округа от 17 ноября 2020 г. № Ф05-18602/2020 по делу № А40-282232/2019, отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам определением Верховного Суда РФ от 12 марта 2021 г. № 305-ЭС21-713 по делу № А40-282232/2019) и ООО «Северное золото» (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 9 июня 2021 г. № Ф05-11475 по делу № А40-244218/2019, отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам определением Верховного Суда РФ от 4 октября 2021 г. № 305-ЭС21-17222 по делу № А40-244218/2019). Объединяет данные дела то, что суды в рамках сквозного подхода применили соглашение с Канадой и в обоих случаях лицом, имеющим фактическое право на доход, была признана одна и та же компания – канадская компания *Kinross Gold Corporation*.

⁷ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 19 апреля 2023 г. № Ф05-6125/2023 № А40-121109/2022,

решался вопрос о применении льгот по соглашению с Сингапуром в отношении процентов по субординированным займам, полученным банком от сингапурской компании.

Это единственное дело, связанное с применением соглашений об избежании двойного налогообложения, которое за 2021–2023 гг. было рассмотрено Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда РФ⁸. Также весьма любопытно, что суды первых трех инстанций вынесли решения в пользу налогового агента (а решения в пользу налогового агента при применении соглашений об избежании двойного налогообложения встречаются крайне редко), где согласились с наличием у налогоплательщика фактического права на доход, однако Верховный суд РФ с данным подходом не согласился и направил дело на повторное рассмотрение.

При рассмотрении дела Верховный Суд РФ указал, что для оценки наличия у налогоплательщика – иностранной организации фактического права на доход не имеют значения высокий уровень реального экономического присутствия и осуществление предпринимательской деятельности, если получатель дохода выполнял посреднические функции в интересах иного лица. Такие компании, которые обладают ресурсами, широким бизнес-профилем и существуют вне зависимости от предполагаемого транзита, однако действуют в интересах другого лица в силу договора или иных обстоятельств, в отечественной литературе называли «респектабельными кондуитами» [16, с. 38]. Ранее в основном в судебных решениях мы видели отказ в фактическом праве на доход тем иностранным компаниям, которые не имеют признаков реальной хозяйственной деятельности, т. е. обычным кондуитам.

Весьма интересно, что в этом деле суды по-разному оценили, знал ли российский банк о посредническом характере деятельности сингапурской компании. При первом рассмотрении три инстанции в решениях указывали на то, что из заключенных договоров следовало, что сингапурская компания заключала договоры займа от своего имени и в своих интересах, как самостоятельный участник граждан-

ского оборота, не указывая, что является агентом материнской компании из офшорной юрисдикции. При повторном рассмотрении суд⁹ установил, что банк был осведомлен о том, что сингапурская компания выступает в сделках по предоставлению займа в качестве агента в интересах своей материнской холдинговой компании – резидента офшорной юрисдикции, с которой у России отсутствует соглашение об избежании двойного налогообложения, и не отражает в своем совокупном доходе полученные от банка процентные доходы.

Трудно не согласиться с тем, что лицо может не иметь фактического права на доход и осуществлять посреднические функции и при высоком уровне экономического присутствия и высоких показателях предпринимательской деятельности. Однако данное дело заставляет задуматься о том, насколько риски последующего доначисления налога соразмерны реальным возможностям налогового агента по проверке наличия у контрагента фактического права на доход в ситуации, когда это абсолютно независимая организация. Борьба с злоупотреблениями недобросовестных налогоплательщиков и налоговых агентов не должна приводить к тому, что налоговый агент практически никак не может обезопасить себя от последующих доначислений со стороны налогового органа, который при проведении проверки получит дополнительную информацию, которая была недоступна налоговому агенту.

4. Квалификация платежей для целей применения статей соглашений

Пассивные виды доходов: дивиденды, проценты и роялти – традиционно занимают центральное место в практике российских судов по применению СИДН. Поэтому не удивительно, что вопрос о квалификации платежа в качестве дивидендов неоднократно поднимался в решениях 2021–2023 гг.

В течение длительного времени соответствующая переквалификация была связана в первую очередь с последствиями применения национальных правил тонкой капитализации [17; 18; 19, с. 71–72]. В 2021–2023 гг. данная категория споров отошла в сторону, и в судебной практике рассматривались во-

определение Верховного Суда РФ от 21 августа 2023 г. № 305-ЭС23-13710 по делу № А40-121109/2022, определение Верховного Суда РФ от 6 октября 2023 г. № 305-ЭС23-13710 по делу № А40-121109/2022.

⁸ Принятое по данному делу решение было включено в Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с

оценкой обоснованности налоговой выгоды, утвержденный Президиумом Верховного Суда РФ 13 декабря 2023 г.

⁹ Решение Арбитражного суда города Москвы от 19 февраля 2024 г. по делу № А40-121109/22-140-2218.

просы о квалификации платежей в качестве дивидендов в иных ситуациях. Так, в качестве дивидендов суды квалифицировали разницу между выплаченной иностранной компанией при выходе из российского общества действительной стоимостью доли и первоначальным взносом этой компании в уставный капитал общества (дело ООО «Фирма «Лариса-Сити»¹⁰), а также увеличение номинальной стоимости доли участника при увеличении уставного капитала за счет нераспределенной прибыли (дела ООО «Совкомбанк страхование жизни»¹¹ и АО «Мир Бизнес Банк»¹²). Последний вопрос в самое ближайшее время скорее всего получит развитие в судебной практике, поскольку дело АО «Мир Бизнес Банк» было передано на рассмотрение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ¹³.

В одном из дел суд переквалифицировал роялти в дивиденды (дело ООО «Джонсон Матти Катализаторы»¹⁴), основным аргументом стало то, что с заключением соглашения о роялти общество фактически не приобрело какого-либо ранее отсутствовавшего у него права (и продолжало использовать технологическую информацию, которая была доступна обществу и до заключения соглашения о роялти и которую общество использовало на безвозмездной основе), а лишь приняло на себя обязанность по выплате роялти. Переквалифицированными в дивиденды также оказались оплаченные, но не оказанные услуги (дело АО «Данон»¹⁵).

В 2021–2023 гг. в судебной практике вопросы квалификации доходов возникали не только в связи с применением статей о пассивных доходах. Так, в деле ООО «Агронефтепродукт»¹⁶ при применении

соглашения с Турцией возник вопрос о квалификации выплат по договору фрахтования судна (чартер-партии) для целей применения соглашения – суды квалифицировали их как доходы от международной морской перевозки. В 2022–2023 гг. необходимости перестраивать традиционные логистические пути привела к росту морских поставок [20, с. 25], поэтому вопросы налогообложения доходов от международных морских перевозок имеют потенциал для дальнейшего появления в судебных решениях.

Наиболее интересным, на наш взгляд, оказалось дело ООО «Койлтюбинг-Сервис»¹⁷, в котором решался вопрос о квалификации выплат по договору международного финансового лизинга для целей применения соглашения об избежании двойного налогообложения с Беларусью. Итоговое решение по данному делу было вынесено в пользу налогового агента, однако для этого потребовалось более двух лет с двумя «кругами» рассмотрения дела судами.

Выплаты по договору международного финансового лизинга напрямую не названы в СИДН ни в одной из статей, и суды на разных этапах рассмотрения дела квалифицировали данные платежи как подпадающие под ст. 18 соглашения «Другие доходы», ст. 10 «Проценты» и ст. 7 «Прибыль от предпринимательской деятельности». Именно последняя квалификация и стала окончательной. Изложенная позиция суда кассационной инстанции была применена и в другом аналогичном деле с участием ООО «Койлтюбинг-Сервис»¹⁸.

На наш взгляд, наибольший интерес в череде судебных решений по данному делу представляет разъяснение Верховного Суда РФ о соотношении

¹⁰ Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 24 августа 2021 г. № Ф06-7004/2021 по делу № А65-27690/2020, отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам определением Верховного Суда РФ от 14 декабря 2021 г. № 306-ЭС21-23651 по делу № А65-27690/2020.

¹¹ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14 сентября 2023 г. № Ф05-18371/023 по делу № А40-272044/2022.

¹² Постановление Арбитражного суда Московского округа от 24 августа 2023 г. № Ф05-16104/2023 по делу № А40-243943/2022.

¹³ Определение Верховного Суда РФ от 24 января 2024 г. № 305-ЭС23-22721 по делу № А40-243943/2022.

¹⁴ Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 9 декабря 2021 г. № Ф02-66342021 по делу № А33-5437/2020, отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной

коллегии по экономическим спорам определением Верховного Суда РФ от 5 апреля 2022 г. № 302-ЭС22-3246 по делу № А33-5437/2020.

¹⁵ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 27 января 2023 г. по делу № А40-133176/22-116-2258, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 13 июня 2023 г. № 09АП-14867/2023 по делу № А40-133176/2022, постановление Арбитражного суда Московского округа от 29 сентября 2023 г. № Ф05-22717/2023 по делу № А40-133176/2022.

¹⁶ Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 1 ноября 2023 г. № Ф08-8522/2023 по делу № А32-9895/2022.

¹⁷ Итоговым решением по делу стало определение Верховного Суда РФ от 18 октября 2021 г. № 302-ЭС20-7898 по делу № А33-5439/2019.

¹⁸ Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 18 ноября 2021 г. № Ф02-3139/2021 по делу № А33-34508/2019.

разных статей соглашения. Как указал суд, статья «Другие доходы» распространяется на доходы, возникающие из источников в договаривающихся государствах, о которых не говорится в предыдущих статьях соглашения, либо на случаи получения доходов, не урегулированные иными положениями соглашения, например при получении доходов из источников в третьих странах. В свою очередь, ст. 7 соглашения «Прибыль от предпринимательской деятельности» является общей нормой для налогообложения прибыли от предпринимательской деятельности организаций и применяется, если в других статьях не установлены иные правила налогообложения той или иной категории доходов, из которых образуется прибыль. В последнем случае специальные правила имеют приоритет над общим.

Квалификация дохода для целей налогообложения при кажущейся простоте может оказаться очень сложной теоретической и практической проблемой. Дистрибутивные правила не организованы в рамках соглашений каким-то системным образом, однако внутри правил можно выделить общие и специальные [21, р. 61–62]. В этой связи радует, что появляются отдельные работы российских авторов по данной проблематике [22; 23; 24, с. 110–111], однако основная работа по теоретическому осмыслению системы дистрибутивных правил, как представляется, еще впереди.

5. Споры между налоговым агентом и налогоплательщиком

Согласно правовой позиции Высшего Арбитражного Суда РФ в случае неуплаты налога при выплате денежных средств иностранному лицу с налогового агента могут быть взысканы как налог, так и пени, начисляемые до момента исполнения обязанности по уплате налога¹⁹. Правоотношения между налоговым агентом и налогоплательщиком не являются налоговыми, и после уплаты налога за налогоплательщика у налогового агента возникает возможность воспользоваться гражданско-правовыми механизмами и взыскать соответствующие суммы с налогоплательщика, чью обязанность по уплате налога он исполнил за счет собственных средств.

В литературе отмечают, что негативные последствия для налогового агента и последующие споры с налогоплательщиком могут быть связаны с разными обстоятельствами – ошибкой налогового агента в оценке представленных иностранным налогоплательщиком документов, непредставлением иностранной организацией затребованных документов или предоставлением недостоверных документов и информации [25, с. 42–43]. Разные ситуации встречаются и в судебных решениях 2021–2023 гг.

Как следует из судебных решений по делу между ООО «Кучуксульфат» и Капок Инвестмент Лимитед²⁰, в 2018 г. российское общество, выполнявшее функции налогового агента по выплачиваемым им в адрес кипрской компании дивидендам, «приняло решение о доначислении налога на прибыль» за 2005–2017 гг. по ставке 10 % вместо применявшейся в течение данного периода ставки 5 %. «Доначисление» было связано с тем, что по запросу российского общества кипрская компания предоставила противоречивую информацию об обстоятельствах, подтверждающих выполнение условия применения пониженной ставки. Суды поддержали налогового агента, действия которого позволили удержать налог за период с 2005 по 2017 г., в отношении значительной части которого налоговый орган уже утратил возможности по взысканию.

Суд указал, что действия налогового агента, направленные на восполнение потерь бюджета, являются разумными и правомерными, и не имеется оснований для вывода о том, что налоговый агент в данной ситуации был обязан не исполнять обязанности по перечислению в бюджет сумм налога со ссылками на невозможность взыскания по причине истечения сроков давности, невозможности проведения проверки и иных подобных обстоятельств. Суды напомнили, что истечение сроков и невозможность проверки сами по себе не освобождают и не прекращают обязанность по перечислению налога, а начало течения срока исковой давности суд связал с представлением в 2018 г. иностранной организацией противоречивых сведений при подтверждении права на льготу по соглашению.

¹⁹ Пункт 2 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

²⁰ Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 1 сентября 2021 г. № 07АП-7207/2021 по делу № А03-10399/2020, постановление Арбитражного суда За-

падно-Сибирского округа от 7 декабря 2021 г. № Ф04-7536/2021 по делу № А03-10399/2020, отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам определением Верховного Суда РФ от 5 апреля 2022 г. № 304-ЭС22-2647 по делу № А03-10399/2020.

В рамках второго дела между этими же организациями²¹ мы видим развитие истории взаимодействия налогового агента и налогоплательщика: в 2019 г. российское общество посчитало, что кипрская компания не смогла доказать наличие у нее фактического права на доход в отношении дивидендов, и произвело перерасчет налога за период с 2016 по 2018 г. без применения СИДН. Судебные решения снова вынесены в пользу российского общества.

Еще одно дело, в котором налоговый агент предъявил имущественные требования к налогоплательщику, — это дело *ООО «Банк корпоративного финансирования» и Неткор Солюшнс Лимитед*²². В данном деле речь шла о применении соглашения с Кипром в отношении процентов по договору займа, и налоговый агент, в определенный момент посчитав, что кипрская компания не имеет фактического права на доход, а бенефициаром является российский гражданин, пересчитал и удержал налог за период с 2016 по 2019 г.

Интересно то, что во всех этих трех делах налоговая проверка в отношении налогового агента не проводилась — в основном налоговый орган лишь требовал у налогового агента определенные документы и информацию, которыми тот не располагал и запрашивал у иностранной организации.

Однако не всегда налоговые агенты успешны в своих спорах с налогоплательщиком. В деле *ООО «РТ-Информ»*²³ налоговый агент не удержал сумму налога при перечислении лицензионного вознаграждения иностранной организации и после уплаты налога за счет собственных средств решил предъявить требование к контрагенту. Суд во взыскании отказал в связи с пропуском срока исковой давности. В этом случае суд связал начало течения срока исковой давности с датой выплаты дохода иностранной организации — по мнению суда, именно в момент перечисления денежных средств налоговый агент, обязанный знать и соблюдать налоговое законодательство, должен был узнать о нарушении своего права, т. е. о возникновении неосновательного обогащения на стороне ответчика. Позицию о том, что срок исковой давности дол-

жен исчисляться с даты предъявления истцу требований со стороны налогового органа, суд посчитал необоснованной и указал, что ни требование налогового органа о предоставлении пояснений относительно оснований неудержания истцом, как налоговым агентом, налога на прибыль с ответчика, ни перечисление истцом соответствующей суммы в бюджет Российской Федерации не может служить основанием для изменения начала течения срока исковой давности.

Таким образом, мы видим, что в 2021–2023 гг. арбитражные суды рассмотрели несколько споров между российскими и иностранными организациями, которые в целом заставляют задуматься о сложной системе правоотношений, возникающих с участием налогового органа, налогового агента и налогоплательщика, а также роли налогового агента в налоговом администрировании в трансграничных ситуациях.

6. Заключение

Анализ судебной практики позволяет сделать вывод о том, что в целом государственный аппарат достаточно успешен в реализации задачи по деофшоризации российской экономики — это заметно и по географии применяемых соглашений, и по содержанию рассматриваемых вопросов. Вместе с тем налогообложение дивидендов и процентов всё еще уверенно лидирует среди других аспектов международного налогообложения.

Практика применения соглашений арбитражными судами неоднородна — в ней встречаются как простые вопросы (например, с очевидными ошибками налогового агента) и вопросы, по которым судебная практика в целом уже сложилась (например, в отношении фактического права на доход), так и достаточно неординарные и подчас сложные вопросы. Следует признать, принципиально новые вопросы применения соглашений об избежании двойного налогообложения порой даются судам непросто.

На наш взгляд, анализ судебной практики заставляет задуматься о роли и рисках налогового агента при применении соглашений об избежании двойного налогообложения.

²¹ Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 8 апреля 2022 г. № Ф04-1542/2021 по делу № А03-2893/2020.

²² Постановление Арбитражного суда Московского округа от 23 сентября 2022 г. № Ф05-22538/2022 по делу № А40-148303/2021.

²³ Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 9 декабря 2022 г. № 11АП-18306/2022 по

делу № А65-17892/2022, постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 28 марта 2023 г. № Ф06-1517/2023 по делу № А65-17892/2022, отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам определением Верховного Суда РФ от 26 июля 2023 г. № 306-ЭС23-12068 по делу № А65-17892/2022.

С одной стороны, нельзя не отметить возрастающие требования к проверке налоговым агентом соблюдения условий применения льгот по соглашениям, в первую очередь – наличия у иностранной организации фактического права на доход. Развитие практики в отношении независимых от налогоплательщика «респектабельных кондуитов» ставит вопрос о том, насколько в принципе налоговый агент может обезопасить себя от последующих претензий налоговых органов и какова цена выполнения требований налогового комплаенса.

С другой стороны, вызывают некоторую озабоченность случаи применения гражданско-правовых механизмов с участием налогового агента и налогоплательщика в отношении задолженности, возможность взыскания которой в рамках традици-

онных механизмов налогового администрирования вызывает сомнения. В рассмотренных делах в отсутствие налоговой проверки «взыскание» налога за прошедшие периоды фактически осуществляется налоговым агентом. Хочется выразить надежду, что российские суды найдут справедливый баланс частных и публичных интересов в столь тонком переплетении гражданско-правовых споров и налогового администрирования.

И, наконец, отметим, что при применении соглашений об избежании двойного налогообложения большое значение сохраняют процедурные вопросы. И, как показывает анализ судебной практики, следить за соблюдением соответствующих сроков и процедур необходимо и налоговому агенту, и налогоплательщику.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Vinnitskiy D.V. Russian double tax conventions: investment opportunities and anti-avoidance provisions / D.V. Vinnitskiy // *Intertax*. – 2008. – № 10. – P. 450–454.
2. Vinnitskiy D. V. Russia: Beneficial Owner/“Actual Owner” and Thin Capitalization / D. V. Vinnitskiy // *Tax Treaty Case Law Around the Globe 2021*. – IBFD, 2022. – P. 149–160.
3. Vinnitskiy D. V. Test for meeting the beneficial owner requirement under Art. 10 of DTCs / D. V. Vinnitskiy // *Tax Treaty Case Law Around the Globe 2019*. – IBFD, 2020. – P. 245–258.
4. Vinnitskiy D. V. Russia: Thin Capitalization, Recharacterization of Interest as Dividends and the Non-Discrimination Article / D. V. Vinnitskiy // *Tax Treaty Case Law Around the Globe 2017*. – IBFD, 2018. – P. 399–415.
5. Vinnitskiy D. V. Russia: Withholding Tax on Agency Fees under the Russia-Germany Tax Treaty (Articles 14, 15 and 21) / D. V. Vinnitskiy // *Tax Treaty Case Law Around the Globe 2015*. – IBFD, 2016. – P. 257–268.
6. Vinnitskiy D. V. Russia: Thin Capitalization Rules between Sister Companies under Luxembourg-Russia DTC / D. V. Vinnitskiy // *Tax Treaty Case Law Around the Globe 2014*. – IBFD, 2015. – P. 305–314.
7. Килинкарлова Е. В. Устранение двойного налогообложения после частичного приостановления Россией международных налоговых соглашений / Е. В. Килинкарлова // *Налоговед*. – 2024. – № 1. – С. 21–29.
8. Мачехин В. А. Применение международных налоговых соглашений в РФ: процессуальные проблемы / В. А. Мачехин // *Финансовое право*. – 2011. – № 7. – С. 36–40.
9. Савицкий А. И. От сертификата резидентства к политике международного налогообложения / А. И. Савицкий // *Закон*. – 2015. – № 6. – С. 166–180.
10. Мачехин В. А. Фактическое право на доход: российские фискальные органы развивают концепцию / В. А. Мачехин // *Налоги*. – 2015. – № 4. – С. 32–35.
11. Анищенко Д. Е. Концепция «фактического права на доходы» в российской судебной практике / Д. Е. Анищенко // *Налоги*. – 2016. – № 4. – С. 26–29.
12. Аракелов С. А. Развитие концепции фактического права на доход: подходы ФНС России с учетом сформировавшейся судебной практики / С. А. Аракелов // *Закон*. – 2017. – № 5. – С. 45–56.
13. Tasalov K. Identifying conduit companies: a Russian perspective on the beneficial ownership concept / K. Tasalov // *European Taxation*. – 2020. – Vol. 60, no. 12. – P. 536–545.
14. Ахметшин Р. И. Фактическое право на доход: уроки ушедшего года / Р. И. Ахметшин, Н. А. Васильев // *Налоговед*. – 2022. – № 3. – С. 24–34.
15. Демин А. В. Доктрина бенефициарного собственника в налоговом праве / А. В. Демин, А. В. Николаев. – М. : Проспект, 2023. – 296 с.
16. Тасалов К. А. Критерии кондуитных компаний в российской концепции бенефициарной собственности / К. А. Тасалов, М. С. Волков // *Закон*. – 2023. – № 11. – С. 32–39. – DOI: 10.37239/0869-4400-2023-20-11-32-39.

17. Винницкий Д. В. Развитие судебной практики по делам о недостаточной капитализации в Российской Федерации в 2011–2016 гг. / Д. В. Винницкий // Электронное приложение к «Российскому юридическому журналу». – 2017. – № 6. – С. 141–153.
18. Akhonina Y. Thin capitalization in Russia: rules, trends and changes / Y. Akhonina, M. Mikhaylova // *Intertax*. – 2016. – № 11. – P. 853–858.
19. Пономарева К. А. Влияние интернационализации налогового права на российское правоприменение в сфере корпоративного налогообложения / К. А. Пономарева // *Правоприменение*. – 2017. – Т. 1, № 4. – С. 66–74. – DOI: 10.24147/2542-1514.1(4).66-74.
20. Бачилова Е. М. Налогообложение морской транспортировки российской нефти. Актуальные вопросы / Е. М. Бачилова // *Налоговед.* – 2023. – № 10. – С. 25–36.
21. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions / ed. by E. Reimer, A. Rust. – 5th ed. – Wolters Kluwer, 2022. – 2556 p.
22. Курочкин Д. А. Проблемы разграничения доходов от активной и пассивной экономической деятельности в России в контексте трансграничного налогообложения / Д. А. Курочкин // *Налоги и налогообложение*. – 2017. – № 4. – С. 20–30. – DOI: 10.7256/2454-065X.2017.4.22696.
23. Хаванова И. А. «Иные доходы»: непостоянная логика статьи 21 налоговых конвенций / И. А. Хаванова // *Финансовое право*. – 2022. – № 12. – С. 27–29.
24. Брук Б. Я. Вопросы методологии использования и применения международных налоговых договоров (часть 1) / Б. Я. Брук // *Закон*. – 2023. – № 11. – С. 101–111. – DOI: 10.37239/0869-4400-2023-20-11-101-111.
25. Анищенко Д. Е. Распределение негативных налоговых последствий между налоговым агентом и иностранной организацией – налогоплательщиком / Д. Е. Анищенко // *Налоговед.* – 2022. – № 12. – С. 37–47.

REFERENCES

1. Vinnitskiy D.V. Russian double tax conventions: investment opportunities and anti-avoidance provisions. *Intertax*, 2008, no. 10, pp. 450–454.
2. Vinnitskiy D.V. Russia: Beneficial Owner/“Actual Owner” and Thin Capitalization, in: *Tax Treaty Case Law Around the Globe 2021*, IBFD Publ., 2022, pp. 149–160.
3. Vinnitskiy D.V. Test for meeting the beneficial owner requirement under Art. 10 of DTCs, in: *Tax Treaty Case Law Around the Globe 2019*, IBFD Publ., 2020, pp. 245–258.
4. Vinnitskiy D.V. Russia: Thin Capitalization, Recharacterization of Interest as Dividends and the Non-Discrimination Article, in: *Tax Treaty Case Law Around the Globe 2017*, IBFD Publ., 2018, pp. 399–415.
5. Vinnitskiy D.V. Russia: Withholding Tax on Agency Fees under the Russia-Germany Tax Treaty (Articles 14, 15 and 21), in: *Tax Treaty Case Law Around the Globe 2015*, IBFD Publ., 2016, pp. 257–268.
6. Vinnitskiy D.V. Russia: Thin Capitalization Rules between Sister Companies under Luxembourg-Russia DTC, in: *Tax Treaty Case Law Around the Globe 2014*, IBFD Publ., 2015, pp. 305–314.
7. Kilinkarova E.V. Avoidance of double taxation after Russia partially suspended international double tax treaties. *Nalogoved*, 2024, no. 1, pp. 21–29. (In Russ.).
8. Machekhin V.A. Application of international tax treaties in the RF: procedural problems. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2011, no. 7, pp. 36–40. (In Russ.).
9. Savitskiy A.I. From tax residency certificate towards international tax policy. *Zakon*, 2015, no. 6, pp. 166–180. (In Russ.).
10. Machekhin V.A. Beneficial ownership of the income: Russian fiscal authorities develop the concept. *Nalogi = Taxes (Journal)*, 2015, no. 4, pp. 32–35. (In Russ.).
11. Anishchenko D.E. Conception of “actual right to incomes” in the Russian judicial practice. *Nalogi = Taxes (Journal)*, 2016, no. 4, pp. 26–29. (In Russ.).
12. Arakelov S.A. Developing the concept of beneficial ownership for income: approaches of Federal Tax Service considering relevant court decisions. *Zakon*, 2017, no. 5, pp. 45–56. (In Russ.).
13. Tasalov K. Identifying conduit companies: a Russian perspective on the beneficial ownership concept. *European Taxation*, 2020, vol. 60, no. 12, pp. 536–545.

14. Ahmetshin R.I., Vasiliev N.A. Beneficial ownership of income: last year's lessons. *Nalogoved*, 2022, no. 3, pp. 24–34. (In Russ.).
15. Dyomin A.V., Nikolaev A.V. *Doctrine of beneficial owner in tax law*. Moscow, Prospekt Publ., 2023. 296 p. (In Russ.).
16. Tasalov K.A., Volkov M.S. Criteria of conduit companies in the Russian beneficial ownership concept. *Zakon*, 2023, no. 11, pp. 32–39. DOI: 10.37239/0869-4400-2023-20-11-32-39. (In Russ.).
17. Vinnitsky D. The development of court practice in cases of inadequate capitalization in the Russian Federation in 2011–2016. *Elektronnoe prilozhenie k «Rossiiskomu yuridicheskomu zhurnalu» = Electronic supplement to "Russian Juridical Journal"*, 2017, no. 6, pp. 141–153. (In Russ.).
18. Akhonina Y., Mikhaylova M. Thin capitalization in Russia: rules, trends and changes. *Intertax*, 2016, no. 11, pp. 853–858.
19. Ponomareva K.A. Influence of internationalization of tax law on Russian tax law enforcement in the area of corporate taxation. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2017, vol. 1, no. 4, pp. 66–74. DOI: 10.24147/2542-1514.1(4).66-74.
20. Bachilova E.M. Taxation of sea transportation of Russian oil. *Nalogoved*, 2023, no. 10, pp. 25–36. (In Russ.).
21. Reimer E., Rust A. (eds.). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 5th ed. Wolters Kluwer Publ., 2022. 2556 p.
22. Kurochkin D.A. Issues of Differentiation of Active and Passive Economic Activity Income in Russia in Terms of Cross-Border Taxation. *Nalogi i nalogoblozhenie = Taxes and Taxation*, 2017, no. 4, pp. 20–30. DOI: 10.7256/2454-065X.2017.4.22696. (In Russ.).
23. Khavanova I.A. Other income: complicated logic of Article 21 of Tax Conventions. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2022, no. 12, pp. 27–29. (In Russ.).
24. Bruk B.Ya. Methodological issues in the use and application of international tax treaties (part 1). *Zakon*, 2023, no. 11, pp. 101–111. DOI: 10.37239/0869-4400-2023-20-11-101-111. (In Russ.).
25. Anischenko D.E. Distribution of adverse tax consequences between a tax agent and a foreign company taxpayer. *Nalogoved*, 2022, no. 12, pp. 37–47. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

КилинкарOVA Елена Васильевна – кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры административного и финансового права
Санкт-Петербургский государственный университет
199034, Россия, г. Санкт-Петербург, Университетская наб., 7/9
E-mail: e.kilinkarova@spbu.ru
ORCID: 0000-0003-1262-1448
ResearcherID: J-7523-2013
Scopus AuthorID: 57219343210
SPIN-код РИНЦ: 7515-4090; AuthorID: 508242

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Elena V. Kilinkarova – PhD in Law, Associate Professor; Associate Professor, Department of Administrative and Financial Law
St. Petersburg University
7/9, Universitetskaya nab., St. Petersburg, 199034, Russia
E-mail: e.kilinkarova@spbu.ru
ORCID: 0000-0003-1262-1448
ResearcherID: J-7523-2013
Scopus AuthorID: 57219343210
RCSI SPIN-code: 7515-4090; AuthorID: 508242

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

КилинкарOVA Е.В. О развитии российской судебной практики применения соглашений об избежании двойного налогообложения / Е.В. КилинкарOVA // Правоприменение. – 2024. – Т. 8, № 2. – С. 120–129. – DOI: 10.52468/2542-1514.2024.8(2).120-129.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Kilinkarova E.V. On the development of Russian tax treaty case law. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2024, vol. 8, no. 2, pp. 120–129. DOI: 10.52468/2542-1514.2024.8(2).120-129. (In Russ.).