



Научная статья

УДК 336.2

<https://doi.org/10.24412/2073-0454-2024-2-246-249>

EDN: <https://elibrary.ru/vzmjyk>

NION: 2003-0059-2/24-031

MOSURED: 77/27-003-2024-02-230

Риски фактического получателя доходов

Наталья Владимировна Рубан-Лазарева^{1,2}

¹ Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва, Россия, rubanlazareva@mail.ru,
ORCID: 0000-0002-3110-1539

² Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, Москва, Россия

Аннотация. Описаны ключевые условия, позволяющие признать лицо фактическим получателем доходов. Приведены действия, применяемые по налогообложению доходов получателей-резидентов при отсутствии и при применении положений международных соглашений. Приведены риски фактического получателя при поступлении доходов.

Ключевые слова: фактический получатель, доходы, налогообложение, международные соглашения, ставки, риски

Для цитирования: Рубан-Лазарева Н. В. Риски фактического получателя доходов // Вестник Московского университета МВД России. 2024. № 2. С. 246–249. <https://doi.org/10.24412/2073-0454-2024-2-246-249>. EDN: VZMJYK.

Original article

Risks of the actual recipient of income

Natalia V. Ruban-Lazareva^{1,2}

¹ Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia, rubanlazareva@mail.ru,
ORCID: 0000-0002-3110-1539

² Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

Abstract. Describes the key conditions for recognizing a person as an actual recipient of income. The actions applied to taxation of income of resident recipients in the absence and application of provisions of international agreements are given. The risks of a de facto recipient of income are described.

Keywords: actual recipient, income, taxation, international treaties, rates, risks

For citation: Ruban-Lazareva N. V. Risks of the actual recipient of income. Bulletin of the Moscow University of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 2024;(2):246–249. (In Russ.). <https://doi.org/10.24412/2073-0454-2024-2-246-249>. EDN: VZMJYK.

На текущем этапе многоступенчатых трансграничных операций, международного перераспределения активов особую актуальность приобретают риски фактического получателя доходов, признание которых налоговым органом доходами влечет доначисление налогов без льгот, в отличие от принятых международных соглашений. Особую актуальность получили признаки фактического права на доходы как транзитные сделки и экономические присутствия бизнеса [1] и актуальные случаи, возникающие в налоговом консультировании [2]. Формируемая система взглядов, правоприменительной практики на фактического получателя доходов/доходополучателя, направлена на противодействие им уклонений от уплаты налогов [3]. Существующие требования законодательства обязывают российского агента проверять уплату

налогов лицом, имеющим право на доход, с получением подтверждений. Неведение самостоятельно предпринимательской активности и перенаправление доходов по цепочке влияют на оценку деловых целей. Исходя их задач и целей международных соглашений, при соблюдении принципа предотвращения злоупотреблений сущностью договорных положений, предоставление освобождений подставному резиденту недопустимо (письмо ФНС от 28 апреля 2018 г. № СА-4-9/8285@). В ситуации неизвестности фактического получателя доходов, выполнение функции налогового агента по удержанию и уплате налогов с дохода иностранной компании первостепенно.

Фактическим получателем признается лицо, иностранная структура без юрлица при выполнении определенных условий (рис. 1).

© Рубан-Лазарева Н. В., 2024



Ключевые условия
признания лица
фактическим получателем
доходов п. 2 ст. 7 НК РФ

Лицо имеет право самостоятельно пользоваться, распоряжаться доходами, полученными другой организацией (иностранной структурой) в силу: прямого/ косвенного участия; контроля над организацией (иностранной структурой); иных обстоятельств

В его интересах лица иное лицо правомочно распоряжаться полученными доходами

Лицо должно быть непосредственным выгодоприобретателем, т. е. фактически получать выгоду от полученного дохода по каждой отдельной выплате в виде дивидендов, по группе выплат в рамках одного договора: письмо Минфина России от 24 августа 2018 г. № 03-12-12/2/60389

Рис. 1. Ключевые условия признания лица фактическим получателем доходов

При этом иностранное лицо может не признаваться фактическим доходополучателем если выполняются следующие условия (рис. 2).

Указанные условия согласуются с правовой позицией по налогообложению о том, что применять льготы (пониженные ставки, освобождение) по междуна-

Ограниченные полномочия в распоряжении доходами	Ограниченные полномочия в применении налоговых льгот
☐	☐
☐ Осуществляет в отношении дохода посреднические функции в интересах иного лица	☐ Не выполняет никаких иных функций и не принимает на себя никаких рисков при прямой или косвенной выплате доходов
☐ Осуществляет в отношении дохода посреднические функции в интересах иного лица	☐ Иное лицо, получающее доходы, не имеет права на применение льгот по международным соглашениям
☐ Отсутствие контроля, выплачивая доходы иному лицу	☐ Непризнание права распоряжения доходом

Рис. 2. Условия непризнания лица фактическим доходополучателем

родным соглашениям, включая об избежании двойного налогообложения, можно только к доходам фактического получателя (п. 3 ст. 7 НК РФ; п. 4 письма ФНС России от 9 марта 2023 г. № ШЮ-4-13/2691@).

В зависимости от статуса фактического доходополучателя к нему могут применяться следующие практические действия по налогообложению доходов, им полученных (рис. 3).

Фактический получатель дохода — резидент России	• налог удерживать с доходов организации не нужно, если проинформировать налоговый орган о фактическом получателе (подп. 1 п. 4 ст. 7 НК РФ); • при выплатах гражданину налоговый агент удерживает и перечисляет налог (письмо Минфина России от 12 ноября 2021 г. № 03-08-05/91485).
Фактический получатель дохода — нерезидент России и со страной резидентства получателя дохода действует международное соглашение	• применяются международные соглашения со страной резидента — фактического получателя доходов (подп. 2 п. 4 ст. 7 НК РФ, письмо ФНС России от 1 июня 2021 г. № БС-4-11/7571@); • учитывается наличие доходов, фактов декларирования и уплаты налогов с них (письмо ФНС России от 28 апреля 2018 г. № СА-4-9/8285).
Фактический получатель дохода — нерезидент России и со страной резидентства получателя приостановлены международные соглашения	• функции налогового агента выполняются в общем порядке налогообложения (подп. 3 п. 4 ст. 7 НК РФ).

Рис. 3. Действия по налогообложению фактических получателей доходов

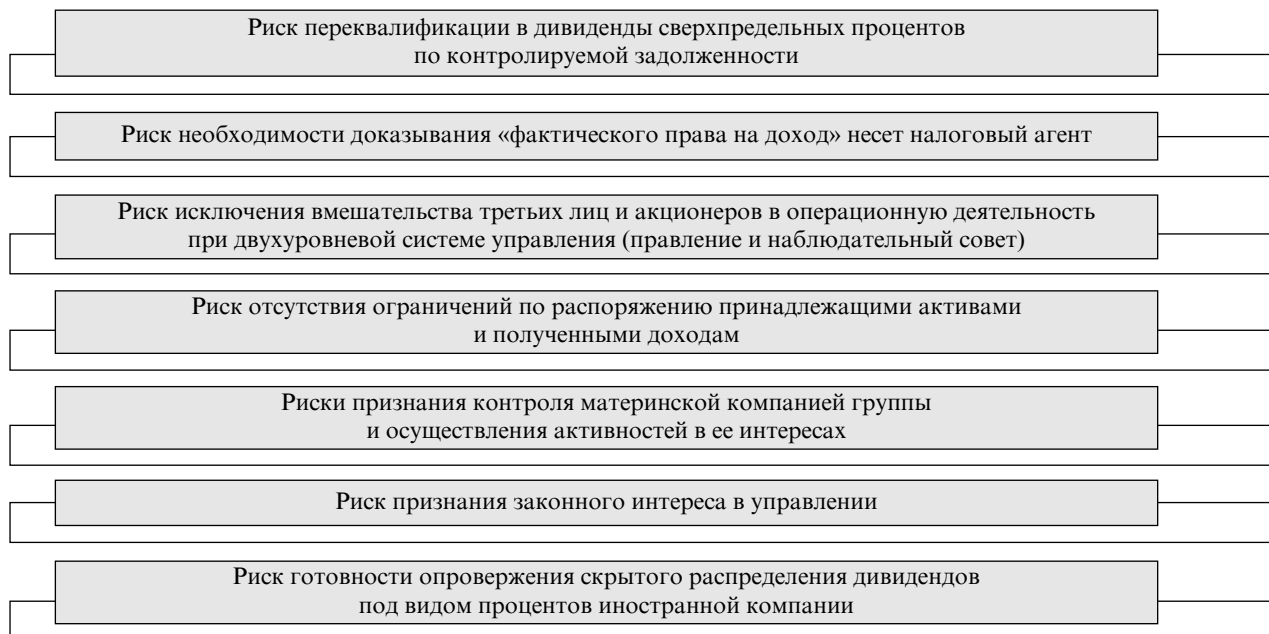


Рис. 4. Риски фактического получателя доходов

Поэтому если фактический получатель не может являться конечным выгодоприобретателем по поступившему на его счет доходу, и со страной, в котором он является резидентом, отсутствует действующее международное соглашение, то к выплаченным доходам в адрес иностранной организации от источников в России не может применяться пониженная 5 % ставка в соответствии с условиями международного соглашения и применяется 15 % ставка (подп. 3 п. 3 ст. 284 НК РФ).

Возможность выбора государства (страны резидентства фактического получателя или страны резидентства посредника) для уплаты налога отсутствует (письмо ФНС от 9 марта 2023 г. № ШЮ-4-13/2691@), что обязывает налогового агента исчислять и погашать обязательства у источника доходных выплат.

Российский налоговый агент при выплате доходов резиденту:

- ♦ из дружественной Беларуси удерживает и перечисляет 15 % налог с дивидендных доходов, что позволяет получателю зачесть удержанный налог в Беларуси в уменьшение обязательств (ст. 20 соглашения с Беларусью);

- ♦ из Швейцарии, с которой приостановлено соглашение (Указ Президента РФ от 8 августа 2023 г. № 585), налог удерживается и перечисляется в налоговое управление не по льготной 5 % ставке, а по 35 % ставке¹. При этом отсутствие умысла в совершении правонарушения не является смягчающим обстоятельством обстоятельством (А56-50604/2022);

- ♦ не вправе применять льготные ставки в отношении доходов роялти, если получатель является технической (транзитно-посреднической) компанией (А40-113102/21-116-700);

- ♦ обязан удержать налог в связи с отсутствием у иностранной организации фактического доходного права при получении процентов по 20 % ставке²;

- ♦ руководствуется режимом предусмотренного конвенцией общего права (А40-133176/22-116-2258);

- ♦ применяет льготы международных соглашений только к действительным резидентам — получателям доходов (А27-25564/2015);

- ♦ игнорирует преференции соглашений при формальном совершении сделок и выводе активов в юрисдикции, без возникновения оснований применения льгот;

- ♦ обязан применить ставку у источника фактического получателя.

Проведенное исследование налоговых требований к фактическому получателю позволяет выделить и сгруппировать следующие характерные им риски (рис. 4).

¹ Налоговая система Швейцарии — налогообложение швейцарских компаний и физлиц: VAT, налог на прибыль и на прирост капитала. Налоговые соглашения Швейцарии // URL://<http://gsl.org/ru/taxes/tax-zones/shveyczariya/>

² Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, утв. Президиумом Верховного Суда Российской Федерации от 13 декабря 2023 г. // URL://<https://vsrf.ru/documents/all/33229/>



Таким образом, риски фактического получателя доходов не только влекут доначисление налоговых обязательств, но и свидетельствуют, при их допущении, об уклонительной практике прозрачного и законного налогообложения доходов в деятельности доходополучателей.

Список источников

1. Ахметшин Р. И., Васильев Н. А. Фактическое право на доход: уроки ушедшего года // *Налоговед.* 2022. № 3. С. 24–34.
2. Федорова О. С., Королева М. В. Договоры с иностранными организациями: налогообложение // *Налоги и финансовое право.* 2023. № 6. С. 7–97.
3. Концепция фактического получателя (бенефициарного получателя) дохода призвана противодей-

ствовать определенным методам уклонения от уплаты налогов // *Налоговая политика и практика.* 2021. № 3 (219). С. 4–7.

References

1. Akhmetshin R. I., Vasiliev N. A. The actual right to income: lessons of the past year // *Tax specialist.* 2022. № 3. P. 24–34.
2. Fedorova O. S., Koroleva M. V. Contracts with foreign organizations: taxation // *Taxes and financial law.* 2023. № 6. P. 7–97.
3. The concept of the actual recipient (beneficiary recipient) of income is designed to counteract certain methods of tax evasion // *Tax policy and Practice.* 2021. № 3 (219). P. 4–7.

Информация об авторе

Н. В. Рубан-Лазарева — профессор Департамента налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, профессор кафедры государственных и муниципальных финансов Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова, доктор экономических наук.

Information about the author

N. V. Ruban-Lazareva — Professor of the Department of Taxes and Tax Administration of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Professor of the Department of State and Municipal Finance of the Plekhanov Russian University of Economics, Doctor of Economic Sciences.

Статья поступила в редакцию 17.01.2024; одобрена после рецензирования 29.02.2024; принята к публикации 29.03.2021.

The article was submitted 17.01.2024; approved after reviewing 29.02.2024; accepted for publication 29.03.2024.

ИСТОРИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИХ УЧЕНИЙ

Учебник.

Гриф НИИ образования и науки
Гриф МУМЦ «Профессиональный учебник»
Гриф МНИЦ Судебной экспертизы и исследований
А. В. Минаков

Обобщен теоретический и методологический материал для всестороннего системного представления об истории экономических учений. Учебник состоит из десяти глав, каждая из которых посвящена определенному направлению экономического знания, приобретаемого научным миром на конкретный момент времени, в рамках конкретной исторической эпохи (эпох).

Раскрыты предпосылки, основные концептуальные положения, а также причины потери лидерства среди представителей экономического сообщества каждой конкретной экономической школы, ученого или мыслителя. Рассмотрены ключевые особенности развития российской экономической мысли. Теоретические вопросы иллюстрируются историческим фактологическим материалом, а также примерами из реальной практики экономического развития.

А.В. Минаков

История экономических учений

УЧЕБНИК

