

---

# ПРОБЛЕМЫ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА ПРИМЕРЕ СОГЛАШЕНИЯ МЕЖДУ РОССИЕЙ И РЕСПУБЛИКОЙ КИПР

Кира Дмитриева\*

*На сегодняшний день Россия заключила 67 Соглашений об избежании двойного налогообложения (далее - Соглашение). За основу всех соглашений взята Модельная конвенция ОЭСР. Несмотря на то, что в России международные договоры признаются частью правовой системы и обладают преимуществом перед нормами внутреннего законодательства, часто возникают сложности при реализации норм международных соглашений. Сложности связаны, прежде всего, с тем, что нормы внутреннего права не всегда обеспечивают реализацию норм международных соглашений. В данной статье будут рассмотрены ряд недоработок в законодательстве РФ на примере Соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенного между Россией и Республикой Кипр от 5 декабря 1998 года.*

**П**онятие бенефициарного (континентального) собственника. В Соглашении встречается такое понятие, как «лицо, имеющее фактическое право на дивиденды». По законодательству России, фактическим правом на дивиденды обладает акционер компании. На Кипре, помимо акционера, правом на дивиденды может обладать бенефициар компании, т.е. лицо, в интересах которого акционер держит акции компании на основании трастового соглашения. В данном случае уточнение относительно резидентности лица, имеющего фактическое право на дивиденды, является уместным для кипрского законодательства. Такая возможность предусмотрена институтом трастов, характерным для англо-саксонской системы права.

В России континентальная система права и институт трастов не имеет под собой законодательной основы, соответственно понятие «бенефициар» (определение лица, являющегося конечным собственником компании и имеющим фактические права на дивиденды) чуждо российскому законодательству. Однако определение «бенефициара» дано в Соглашениях с некоторыми странами с континентальной системой права.

Так, например, в соглашении с Данией («лицо, обладающее правом собственности на дивиденды») и Германией (лицо, фактически обладающее правом собственности на дивиденды»).

Это объясняется тем, что за основу всех соглашений взята модельная конвенция ОЭСР, где трактуется определение beneficial owner (дословный перевод - бенефициарный собственник). Данное определение является общим. Предполагается, что его можно использовать в законах стран с разными правовыми системами, при этом, отмечается, что толкование понятия в каждом государстве должно быть дано в рамках национального законодательства. Отсутствие определения конечного собственника в законодательстве России затрудняет (практически делает невозможным) доказывание причастности того или иного лица, не являющегося акционером компании, к получению дивидендов на Кипре. Судебной практики по данному вопросу пока также не имеется. Полагаем, так называемый пробел в законодательстве возможно будет восполнить при условии получения официального комментария к данной статье со сто-

---

\* Дмитриева Кира Николаевна,  
юрист Департамента Международного налогового и корпоративного права  
в ООО «Русский Консалтинговый Клуб»

роны Министерства финансов РФ или Федеральной налоговой службы РФ.

Конечно, можно рассчитывать на то, что на Кипре, в соответствии с национальным законодательством, уполномоченные органы сами проведут внутреннее расследование и определят конечного собственника компании в соответствии с внутренним законодательством для дальнейшей передачи информации российским властям согласно обновлённой редакции ст. 26 Соглашения. Но по внутреннему законодательству Кипра не каждый запрос о предоставлении информации, полученный от российских компетентных органов, может быть исполнен на Кипре. Например, помимо прочего в запросе обязательно должны быть указаны:

- информация о лице, в отношении которого запрашивается информация, позволяющая его идентифицировать;
- описание запрашиваемой информации, желаемого способа и целей ее получения;
- обстоятельства, указывающие на то, что запрашиваемая информация имеется у кипрских налоговых органов или находится в распоряжении иного лица в юрисдикции Кипра;
- имеющаяся информация об имени и адресе лица, владеющего запрашиваемой информацией<sup>1</sup>.

При отсутствии в законодательстве России понятия «бенефициар» и механизмов его определения, указанную выше информацию предоставить будет непросто, соответственно и получить информацию о конечном собственнике невозможно, не зная изначально, кто может стоять за акционерами кипрской компании, которые держат акции в пользу третьего лица. Ситуация усложняется тем, что информация о бенефициаре (конечном собственнике компании) не указывается в документах кипрской компании и не регистрируется в государственном реестре компаний на Кипре. Данная информация имеет документальное подтверждение только в виде трастового соглашения, которое хранится у акционера и у самого бенефициара.

В октябре 2010 года был подписан Протокол к Соглашению обмена информацией между двумя Договаривающимися государствами в рамках оказания налоговой помощи. В целом механизм обме-

на информацией пока описан только в Протоколе, но внутри стран не разработан регламент работы государственных органов по сбору такой информации для передачи Договаривающемуся государству, нет проработанного механизма взаимодействия в рамках данного Протокола, не определены уполномоченные органы. И пока система не будет соответствующим образом отработана, а должностные полномочия не прописаны в нормативных актах каждого государства, применение положения об обмене информацией и прочем сотрудничестве в налоговой сфере будет затруднительно.

### **Определение признаков образования постоянного представительства и резидентности**

В Соглашении дано достаточно подробное определение таким двум понятиям, как резидентность и постоянное представительство лица. В сфере налогового права это основополагающие понятия, т.к. налогообложение лиц осуществляется на основании определения их налоговой резидентности (принадлежности) и также по принципу территориальности (источника получения дохода). В соответствии с налоговым законодательством налоговые резиденты России уплачивают налог с дохода, полученного от источников в Российской Федерации и (или) за ее пределами. Лица, не являющиеся налоговыми резидентами России, обязаны уплачивать налог только с того дохода, который получен от источников в Российской Федерации.

Одним из признаков получения дохода из источника в РФ является получение доходов от деятельности постоянного представительства. Те же правила применяются и на Кипре. Соответственно, если доказано получение доходов через постоянное представительство в Договаривающемся государстве, то положения Соглашения не применяются и доход облагается налогом в соответствии с национальным законодательством того государства, где находится постоянное представительство.

Определение понятия «постоянное представительство» также дано в Налоговом кодексе РФ (ст. 306). Одним из признаков является *регулярное осуществление предпринимательской деятельно-*

сти. При этом признак регулярности не прописан в Законе. В соответствии с Методическими рекомендациями Минфина: «...соответствие критерию «регулярная деятельность» определяется на основе анализа фактического осуществления деятельности самой иностранной организации или иных организаций или физических лиц в пользу иностранной организации в каждом конкретном случае. При этом единичные факты совершения каких-либо хозяйственных операций в Российской Федерации, например отдельные факты продажи в России принадлежащего иностранной организации на праве собственности недвижимого имущества, не могут рассматриваться как «регулярная деятельность»»<sup>2</sup>.

Таким образом, законодательство о налогах и сборах устанавливает следующие признаки постоянного представительства, при наличии совокупности которых деятельность иностранной организации в Российской Федерации признается постоянным представительством:

- наличие обособленного подразделения или любого иного места деятельности иностранной организации в Российской Федерации;
- осуществление иностранной организацией предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации;
- осуществление такой деятельности на регулярной основе.

Соответственно, если имеется только один из перечисленных выше признаков, постоянное представительство не возникает. Однако появляется вопрос - если от имени иностранной компании деятельность на территории РФ ведёт лицо, выступающее от имени компании по доверенности, то как определить количество операций, которое оно может совершить по доверенности в год для того, чтобы деятельность не была признана «регулярной»? Каков критерий регулярности?

Доверенное лицо может заключить один рамочный договор, по которому будут регулярно производиться поставки. Договор заключён только один, а деятельность будет квалифицироваться как регулярная. Ответа на эти вопросы в законодательстве РФ нет. Это приводит к тому, что фактически налоговая инспек-

ция вправе по своему усмотрению признать ведение деятельности доверенным лицом кипрской компании как возникновение постоянного представительства и лишить иностранную компанию всех положенных ей по Соглашению льгот, на которые рассчитывала иностранная компания в начале ведения своей деятельности. В результате налоговая инспекция может взыскать сумму налога, причитающуюся к оплате в казну РФ.

Представляется, что данный вопрос также должен быть более подробно проработан в налоговом законодательстве РФ для обеспечения предсказуемости налоговых последствий при ведении той или иной деятельности на территории РФ.

Что касается определения **резидентности**, то с юридическими лицами вопросов не возникает. Существуют критерии определения резидентности в национальном законодательстве стран и перечень документов, которые необходимо предоставить для доказывания факта резидентности («...иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения. Подтверждение должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства, а также должен быть представлен его перевод на русский язык»<sup>3</sup>. Данный документ во многих государствах, в частности на Кипре, так и называется – «сертификат о налоговой резидентности».

Вопрос скорее касается перечня документов, необходимых для доказывания резидентности физического лица. Так, гражданин Кипра может стать резидентом РФ и подлежать налогообложению в соответствии с налоговым законодательством РФ. Но как доказать его резидентность?

Перечень признаков резидентности физического лица предусмотрен в НК РФ (в соответствии со ст. 207 НК РФ налоговыми резидентами признаны физические лица, включая иностранцев и лиц без гражданства, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в течение 12

следующих подряд месяцев) и в Модельной конвенции ОЭСР. В России исчисляется 183 дня фактического пребывания в течение любого двенадцатимесячного периода со дня прибытия в Россию.

Однако нигде не указано, какие документы предоставляются для доказывания фактического пребывания на территории РФ. Есть Приказ ФНС от 08.09.2005 № САЭ-3-26/439 «Об утверждении порядка подтверждения постоянного местопребывания (резидентства) в Российской Федерации». В данном Приказе перечислены документы, которые предоставляются физическим лицом в ФНС для получения справки о резидентности, но данный перечень не является исчерпывающим и достаточным для обоснования резидентности (например, таблица расчета времени пребывания на территории Российской Федерации в произвольной форме).

Планируется внесение поправок в законодательство и дополнение признаков резидентности таким новым признаком, как «*центр жизненных интересов*», поскольку критерий постоянного пребывания является недостаточным. Такое определение практикуется во многих государствах и уже включено в некоторые Соглашения РФ (например, Соглашение от 05.10.95 между Правительством Российской Федерации и Правительством Канады об избежании двойного налогообложения). Введение данного критерия может упростить и сделать более однозначным возможность определения резидентности физического лица и приведёт внутреннее законодательство в соответствие с международными нормами.

#### **Порядок доказывания единовременного вложения в капитал компании суммы, эквивалентной 100 000 долларов**

В соответствии с п.п. а, п. 2 ст. 10 Соглашения, одним из условий льготного налогообложения дивидендов по ставке 5% является прямое вложение в капитал компании суммы, эквивалентной не менее 100 000 долларов США, лицом, имеющим фактическое право на дивиденды (после ратификации Протокола минимальная сумма составит 100 000 евро).

Понятие «прямые инвестиции» в различных национальных законодательствах определяется по-разному, что де-

лает невозможным его использование в соглашениях об избежании двойного налогообложения. Ещё раз обратим внимание на то, что понятие «дивиденды» также по-разному определяется в различных национальных законодательствах, на что прямо указано в Соглашении, но, тем не менее, оно продолжает использоваться в Соглашениях. Минфин дал определение понятию «прямые инвестиции» в своём письме от 12 февраля 2004 года, № 23-1-10/4-497: «...«прямое вложение» подразумевает как приобретение акций при первичной или последующих эмиссиях, так и при покупке акций на рынке ценных бумаг или непосредственно у их предыдущего владельца. При этом критерий «100 000 долларов США» применяется непосредственно к каждой отдельной компании без учета взаимоотношений между материнской и дочерней компаниями». Кроме того, в письме указано, что: «Фраза «прямое вложило» указывает на способ осуществления инвестиции и предполагает осуществление такой инвестиции непосредственно самим бенефициаром». При этом, как мы упомянули ранее, понятие бенефициара не дано в законодательстве РФ. Возникает вопрос, как же доказывать наличие такого признака, позволяющего снизить ставку налога до 5%?

Важно ещё отметить и тот факт, что «прямое вложение» в капитал компании вовсе не означает, что средства должны быть переданы в уставной капитал компании, как это следует из текста Соглашения. В соответствии с разъяснением Минфина РФ и Меморандумом к Соглашению 11.07.2000, заключённого между Россией и Кипром, покупка акций (долей) компании непосредственно у предыдущего владельца по цене не менее 100 000 долларов также является основанием для применения льготной 5% ставки при налогообложении выплачиваемых дивидендов<sup>4</sup>. Несмотря на то, что в случае приобретения акций по договору купли-продажи (т.е. вторичное приобретение), сумма договора поступает продавцу акций, а не в уставной капитал компании, что противоречит положению Соглашения.

Данная проблема опять же указывает на мало разработанный понятийный аппарат, необходимость расширения определений, данных в Соглашении

на уровне федерального законодательства.

#### **Определение понятия дивидендов**

Не во всех государствах в законодательных актах дано исчерпывающее определение понятия «дивиденды». При этом в Соглашении (ст. 5) указывается, что понятие дивидендов определяется в соответствии с законодательством Договаривающегося государства. В России понятие «дивиденды» для целей налогообложения дано в НК РФ (ст. 43). А на Кипре не предусмотрено исчерпывающее определение понятия дивидендов на законодательном уровне. Отсылка в международном соглашении к внутреннему законодательству Договаривающихся государств приводит к тому, что возникает необходимость обоснования признания того или иного дохода дивидендами в каждом конкретном случае.

Для восполнения данного пробела в Протоколе было дано общее описательное определение дивидендов для обоих договаривающихся государств. Однако это не решило полностью проблемы классификации доходов. Прежде всего, это связано с тем, что в России предусмотрены такие формы юридических лиц, аналоги которых не существуют на Кипре. Так понятие товарищества чуждо корпоративному законодательству Кипра, в связи с чем возникает сложность при квалификации доходов, полученных кипрской компанией от деятельности товарищества.

В России доход от товарищества не рассматривают как дивиденды (письмо Минфина от 23 марта 2010 г. № 03-08-05) и соответственно не облагают налогом у источника, а на Кипре такой доход рассматривают как дивиденды (т.к. подпа-

дает под данное в Протоколе определение как доход от участия в капитале) и также не облагают налогом, полагая, что он удержан в России. Конечно, эта «неучтённость» доходов будет выявлена при первой же налоговой проверке, но, несмотря на это, должно быть чётко предусмотрено место уплаты налога с такого дохода, во избежание возникновения коллизий. Возможно, определение дивидендов в Протоколе должно быть более широким и исчерпывающим, а главное – согласованным с внутренним законодательством каждого Договаривающегося государства.

Как видно из вышеизложенного материала, основная проблема применения международных соглашений об избежании двойного налогообложения заключается в использовании непрозрачных терминов. Некоторые понятия, употребляемые в Соглашении, по-разному толкуются в национальном законодательстве Договаривающихся государств или вовсе отсутствуют. Для того, чтобы решить эту, как может показаться, незначительную терминологическую (понятийную) проблему, которая тем не менее приводит к возникновению коллизий и невозможности регулирования выполнения налоговых обязательств налогоплательщиками, необходимо при ратификации международных соглашений адаптировать внутреннее законодательство государства, разрабатывать более совершенные механизмы реализации новых норм, вводимых международными соглашениями. А также обогащать национальное законодательство путём заимствования у иностранных государств всего того, что приемлемо для российских реалий и современной правовой системы.

## **PROBLEMS OF DOUBLE TAXATION**

### ***ON THE EXAMPLE OF AN AGREEMENT BETWEEN RUSSIA AND THE REPUBLIC OF CYPRUS***

As for this day, Russian Federation concluded 67 double tax treaties. All Treaties are based on the Model convention of OECD. Even though international treaties are considered to be the part of the Russian legal framework and have adventures of domestic legislation, there are a

lot of problems concerning the realization of the international provisions of law. The main reason of complicity is that the provisions of domestic law not always ensure the realization of international provisions of law within the territory of Russian Federation.

In that article we will study some of the omissions of the Russia law by the example of the Double tax treaty between Russia Federation and Republic of Cyprus.

K. Dmitrieva  
Department lawyer International Tax  
and corporate law in the LLC  
«Russian Consulting Club»

**Ключевые слова:**

соглашение об избежании двойного  
налогообложения, резидент,  
постоянное представительство,  
дивиденды, налоги

**Keywords:**

double tax treaty, resident, permanent  
representation, dividends, taxes

**Литература:**

<sup>1</sup> Закон Кипра 71(I) 2008 об изменениях к Закону 1978 года о Подтверждении и Сборе Налогов

<sup>2</sup> Приказ Министерства РФ по налогам и сборам от 28 марта 2003. № БГ-323/150.

<sup>3</sup> п. 1 ст. 312 НК РФ.

<sup>4</sup> Письмо Министерства финансов РФ от 12 августа 2009. № 03-08-05/1.