

Удержание налога у источника при выплате дохода иностранному партнерству: проблема исполнения обязанности

Научный руководитель – Попова Ирина Михайловна

Рублев Егор Петрович

Студент (бакалавр)

Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики», Факультет права, Москва, Россия

E-mail: eprublev@gmail.com

Основным источником финансирования в сфере прямого и венчурного инвестирования являются инвестиционные фонды (венчурные фонды, фонды прямых инвестиций, хедж-фонды и пр.). Общемировая практика складывается таким образом, что наиболее часто инвестиционные фонды создаются в организационно-правовой форме партнерств (*partnerships*) - договорных объединений, зачастую «прозрачных» для целей налогообложения, то есть не обладающих правовым статусом налогоплательщика (*tax transparent*)[1, 2].

Цель доклада - ответить на вопрос, насколько возможно российскому резиденту удержать налог с дохода, полученного иностранным партнерством от источника в Российской Федерации. Эта проблема охватывает прежде всего те случаи, когда инвестиционные фонды, образованные в форме инвестиционных товариществ, выплачивают доход иностранным инвестиционным фондам (ст. 24.1 НК РФ), а также выплаты дохода иностранным инвестиционным фондам, в случае их выхода из объектов инвестиций на территории Российской Федерации (ст. 24 НК РФ).

Представляется, что в настоящее время резиденты Российской Федерации-налоговые агенты лишены фактической возможности исчислять и уплачивать необходимую сумму налога, поскольку:

(1) не обладают возможностью рассчитать правильную налоговую ставку, так как не обладают необходимой информацией о партнерах с ограниченной ответственностью (*limited partners*) - фактических получателях дохода;

(2) иностранные организации-партнеры не могут претендовать на льготы, предусмотренные соглашениями об избежании двойного налогообложения (далее - СОИДН), что влечет за собой нарушение принципа однократности налогообложения.

Во-первых, иностранные партнерства не являются налогоплательщиками на основании следующего.

Налоговый закон устанавливает, что налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются, в том числе, иностранные организации, получающие доходы от источников в Российской Федерации (п.1 ст. 246 НК РФ).

При этом организациями в целях налогообложения признаются, в том числе, иностранные юридические лица, компании и корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Гражданское законодательство предусматривает, что юридическим лицом признается организация, которая имеет обособленное имущество и отвечает им по своим обязательствам, может от своего имени приобретать и осуществлять гражданские права и нести гражданские обязанности, а также быть истцом и ответчиком в суде.

В свою очередь иностранные партнерства не обладают самостоятельной гражданской правоспособностью, они не могут иметь собственного имущества: все действия в интересах партнерства, в том числе в отношении имущества партнерства, а также владение

имуществом партнерства проводятся от имени партнера с неограниченной ответственностью (*general partner*) [3]. Такая логика находит свое отражение частности в ст. 11 НК РФ, которая относит партнерства к структурам без образования юридического лица.

Таким образом, с учетом положений российского законодательства иностранные партнёрства не могут быть признаны плательщиками налога на прибыль. Однако очевидно, что такая ситуация может привести к нарушению принципа однократности налогообложения, а также поставить в дискриминационное положение иные иностранные субъекты, осуществляющие инвестиции на территории Российской Федерации. Доклад о партнерствах ОЭСР в свою очередь определяет вектор применения положений СОИДН при налогообложении дохода на уровне партнеров с ограниченной ответственностью, предлагая «сохранять природу и источник происхождения дохода» для применения льгот СОИДН, по сути отсылая к доктрине бенефициарной собственности [4].

Как было указано выше, партнерства - договорные объединения. Наиболее часто договор, конституирующий партнерство, содержит порядок расчета дохода и выплат, причитающихся партнерам. Эти выплаты уменьшаются на расходы и обязательства партнерства. Кроме того, нередки случаи, когда такой договор устанавливает положения, в соответствии с которыми партнеру с ограниченной ответственностью, не исполнившему свои обязательства, в дальнейшем доход от деятельности партнерства не перечисляется (положения о дефолте). Также договором могут быть предусмотрены штрафные санкции, которые также влияют на долю партнера и размер распределенного в отношении него дохода. Косвенно эти признаки могут указывать на то, что партнеры не имеют права самостоятельно распоряжаться доходом, полученным партнерством, в качестве лица, имеющего фактическое право на доход. Доклад о партнерствах в свою очередь указывает на то, что лицом, имеющим фактическое право на получение дохода, является любой партнер, которому такой доход фактически выплачивается (*actually paid*) [5]. Насколько бы спорной не была такая точка зрения, она не решает ключевой проблемы, поставленной в настоящей статье.

По смыслу ст. 7 НК РФ для применения налоговых льгот фактический получатель дохода должен быть известен налоговому агенту. В совокупности с подходом, предложенным ОЭСР, налоговому агенту должна быть известна корпоративная структура партнерства, резидентство партнеров, размер доли, а, следовательно, и размер инвестиционных обязательств.

Однако в настоящее время обязанность (а значит и право) налоговых агентов запрашивать данные о бенефициарах партнерства российским законодательством не установлена. Очевидно, что иное бы входило в противоречие с положениями о конфиденциальности, включаемые в подобного рода договоры и ограничивало бы свободу договора.

Источники и литература

- 1) Янковский Р.М. Организационно-правовые формы венчурного инвестирования (часть 1): структуры венчурных фондов // Право и экономика. 2017. № 6. С. 52 – 59.
- 2) The Other Eighty Percent: Private Investment Funds, International Tax Avoidance, and Tax-Exempt Investors. Brigham Young University Law Review. 2017. 1715-1765 p.
- 3) Exempted Limited Partnership Law of Cayman Islands. Extraordinary Gazette No. 48 dated 2nd July, 2014.

- 4) The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships. [Electronic resource]. // OECD. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-application-of-the-oecd-model-tax-convention-to-partnerships_9789264173316-en.
- 5) Meindl-Ringler A. Beneficial Ownership in International Tax Law. Wolters Kluwer. 2016. P. 54.