

## **Фактическое Право на Доход в Налоговом Праве России: Основные Этапы Развития**

### **Beneficial Ownership on Income in Russian Tax Law: Main Evolution Stages**

**Abstract:** The concept of the beneficial ownership on income has been contained in Russian international tax treaties for more than 30 years. During this time, the tax authorities of Russia have formed practical approaches to the implementation of this concept, issuing instructions, recommendations and clarifications of the provisions of international tax treaties. The concept has experienced the first serious test in relation to the taxation of interest income paid on commercial Eurobonds of Russian issuers. But the active practice of applying this concept began in 2015, when the Tax Code of the Russian Federation included special provisions on the actual right to income and on the procedure for applying this concept. Judicial practice in Russia has shown numerous significant disagreements between the positions of tax authorities, taxpayers and tax agents. The legislative consolidation of the concept of the actual right to income and numerous legal disputes regarding the application of this concept in specific circumstances stimulated to its serious doctrinal understanding in Russia.

**Keywords:** actual right to income, international tax treaties, OECD, tax authorities, OECD Commentaries

**Ключевые слова:** фактическое право на доход, международные налоговые соглашения, ОЭСР, налоговые органы, Комментарии ОЭСР

### **Введение**

В 2014 году обсуждение законопроекта о налоговой деофшоризации и принятие соответствующих дополнений к Налоговому кодексу РФ (далее – НК) привело к активному обсуждению правил о фактическом праве на доходы (далее – ФПД), понятия, которое содержится в международных договорах об избежании двойного налогообложения (далее – МНД) в качестве обязательного условия для применения некоторых положений МНД. Появилось много судебных решений, разъяснений фискальных органов, научные разработки о

концепции ФПД в целом и его отдельных сторон. В настоящей статье автор поставил перед собой задачу исследовать развитие концепции фактического права на доход в российском налоговом праве, правоприменении и доктрине.

### **Гипотеза и метод**

Согласно выдвигаемой в настоящей статье гипотезе, концепция фактического права на доход в налоговом праве России появилась в российских налоговых соглашениях без сложившегося понимания данной концепции. Развитие данной концепции происходило постепенно, фискальные органы старались представить последовательную концепцию ФПД, однако широкое понимание концепции сложилось только после того, как появилось ее законодательное закрепление и судебная практика применения положений Налогового кодекса РФ о ФПД. Для доказательства гипотезы и формулирования выводов исследования используются диалектический, формально-логический, исторический, формально-юридический методы познания, метод толкования права, анализ материалов регуляторной практики.

Читая многие исследования о ФПД в России, можно прийти к выводу, что до налоговой деофшоризации этой темы в налоговой жизни страны практически не было. Это совсем не так.

В текстах российских (ранее – советских) МНД термин «лицо, имеющее фактическое право на проценты» встречается с 1985 г., как правило, в тех статьях, которые посвящены налогообложению дивидендов, процентов и доходов от авторских прав и лицензий. Так, в *Конвенции СССР об избежании двойного налогообложения с Испанией (1985)* в статье «Проценты» указывается, что необходимость обладания фактическим правом на доход. На обладание фактическим правом на дивиденды в качестве обязательного требования указывается в Типовом соглашении Российской Федерации об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, утвержденном *Постановлением Правительства РФ (1992) N 352 «О заключении межправительственных соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества»* и *Постановлением Правительства РФ (2010) N 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество»* и в аналогичном Типовом соглашении СНГ, утвержденном *Протоколом об унификации подхода и заключения соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества (1992)*. В налоговых соглашениях РФ можно встретить несколько близких по звучанию формулировок, включая «фактический собственник», «фактический получатель», «фактически имеет право», «владеющий правом

собственности» [Мачехин 2011, сс. 17–25]. В настоящей работе все подобные формулировки включены в понятие фактический получатель дохода.

Применительно к правилам международного налогообложения десятилетиями вопрос того, кто является налогоплательщиком при выплате дохода за пределы РФ оставался без ответа. Правила исчисления налога на прибыль и налога на доходы физических лиц в НК РФ не содержали ответа на вопрос о том, как поступать, если иностранный получатель дохода (нерезидент) по различным причинам должен передать полностью или частично полученный доход иным лицам. Правила работали механически: если российская организация выплачивала доход иностранной организации, считалось, что применяется ставка налога, установленная для доходов, выплачиваемых на основании главы 25 НК РФ. Представители Минфина РФ существенно позже некоторых зарубежных коллег обратили внимание на этот аспект применения преференций налоговых соглашений [Соболев 2014, с. 37].

Налоговые органы в *Инструкции Госналогслужбы РФ (1995) N 34 «О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц»* установили процедуру, по которой при применении налоговых соглашений иностранная компания должна была в письменном виде подтверждать ФПД, ей надо было подписаться под заявлением следующего содержания:

«Заявляю, что: .... имелось фактическое право на получение этих доходов (I declare that ..... recipient of the above income has being the beneficial owner)». Да, правило, по которому иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, для применения положений международных договоров Российской Федерации, подтверждение, что эта организация имеет фактическое право на получение соответствующего дохода, недавно добавленное в п. 1 ст 312 НК, уже существовало в отечественной практике более 20 лет назад! Так же, как и сейчас, это требование применялось ко всем налоговым соглашениям и вне зависимости от того, предусмотрена ли в тексте соответствующей статьи соглашения оговорка о ФПД или нет. Были и существенные отличия от сегодняшних правил: раньше данная процедура была установлена не законом, а инструкцией Госналогслужбы и документ о ФПД, прежде чем поступал налоговому агенту, рассматривался налоговым органом. Аналогичное заявление наличия ФПД требовалось и от иностранных лиц, которые обращались за возвратом удержанного налога.

Ранее действовавшая аналогичная *Инструкция Госналогслужбы РФ (1992) N 13 «О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц»* и *Инструкция Госналогслужбы (1993) No. 20 «О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц»* не содержали положений о ФПД.

В конце 90х – начале нулевых годов фискальные органы издали несколько документов, касающихся налогообложения отечественных суверенных облигаций, что было сигналом важности вопросов ФПД и о необходимости реше-

ния возникающих практических вопросов. Так, Министерство по налогам и сборам РФ (предшественник Федеральной налоговой службы) неоднократно давало разъяснения о том, как понимать указанный термин в случае, когда доход выплачивается по долговым обязательствам Российской Федерации, выпускаемым для иностранных кредиторов. *Письмо Минфина РФ и Госналогслужбы РФ (1997) N 01-31/37, ВЕ-6-05/166 «О некоторых вопросах налогообложения, связанных с облигациями внешних облигационных займов 1997 года»* стало первым документом, в котором указанные министерства определили, как необходимо понимать фактическое право на доход при налогообложении в конкретной ситуации. Согласно п.4 указанного письма клиринговая или депозитарная организация считается резидентом, пользующимся режимом, установленным международным договором, и фактически имеет право собственности на проценты по облигациям для целей указанного международного договора, если:

- выпуск облигаций оформлен в виде глобального сертификата, держателем которого является клиринговая или депозитарная организация,
- резидент государства, с которой у Российской Федерации имеется международный договор об избежании двойного налогообложения, и такой международный договор предусматривает в Российской Федерации (государстве-источнике выплаты доходов) освобождение от налога на доходы в виде процентов, получаемых резидентами этого другого государства.

В целом указанное письмо имеет весьма ограниченное применение – только для облигаций Российской Федерации, выпущенных в 1997 г., и субъектов Российской Федерации. Действие данного письма на субъекты РФ, выпускающие облигации внешнеэкономических займов, было распространено *письмом Госналогслужбы РФ (1998) N ВЕ-6-36/353 «О налогообложении доходов, полученных от операций с облигациями внешних облигационных займов органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации»*. Обязательное требование для применения письма – наличие в условиях выпуска облигаций, представленных глобальным сертификатом, держателем которого является клиринговая или депозитарная организация, положений, устанавливающих, что получателями процентов не могут быть резиденты Российской Федерации (кроме физических лиц), в какой бы форме (получение полного или частичного, прямого или опосредованного права собственности на доходы в виде процентов по облигациям) ни происходило получение таких процентов.

В Положении Минфина РФ и Госналогслужбы РФ (1997) N 70н, ВГ-606/707 *«О некоторых вопросах налогообложения, связанных с урегулированием задолженности бывшего СССР иностранным коммерческим банкам и финансовым институтам, объединенным в Лондонский клуб кредиторов»*, к числу лиц,

обладающих фактическим правом на проценты, наряду с клиринговой и депозитарной организацией, отнесены также отдельные доверительные управляющие, действующие от имени кредиторов. В аналогичном Положении, изданном в 2000 г., из числа лиц, обладающих фактическим правом на проценты, исключены отдельные доверительные управляющие, действующие от имени кредиторов, и оставлены клиринговая и депозитарная организации.

Можно ли распространять правила определения иностранных лиц, обладающих правом собственности на доход, предусмотренные Минфином РФ и Госналогслужбой РФ для участников Лондонского клуба кредиторов и лиц, получающих доходы по облигациям внешних экономических займов Российской Федерации, на иные лица? Исходя из названий и текстов этих писем следует, что их действие ограничено специально указанными случаями, а существующая концепция российского законодательства о налогах не предусматривает применение правил по аналогии.

На наш взгляд, указанные письма скорее отражают определенные экономические обстоятельства обслуживания внешнего государственного долга, нежели развивают российскую концепцию применения термина «фактическое право на доход» и международную практику его понимания, включая позицию Комментария к Модельной конвенции ОЭСР. Что касается конкретной иностранной компании, заполняющей форму, установленную налоговым органом, для получения предварительного налогового освобождения или возврата удержанного налога, то она вынуждена оценивать наличие у нее фактического права на получение дохода, исходя из собственного понимания этого термина. Практика пошла по пути признания такого подхода, который не стал автоматически применимым для коммерческих (несуверенных) выпусков еврооблигаций.

В начале нулевых этого века появляются и первые научные публикации, касающиеся ФПД<sup>1</sup>.

В 2003 году появился *Приказ МНС РФ (2003) N БГ-3-23/150 «Об утверждении Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций»* в которых среди нескольких интересных положений о ФПД было четко подтверждено, что «лица, к которым применяются положения статей соглашения об избежании двойного налогообложения, устанавливающих порядок налого-

---

1 Victor Matchekhin (2001), Russian uncertainty on beneficial ownership. *International Tax Review*, London, Мачехин В.А., Аракелов С.А. (2001), *Фактическое право на получение дохода в международных налоговых договорах Российской Федерации*, Коннов О. (2004), *Понятие права на получение дохода в налоговом праве*.

обложения определенных видов доходов, должны иметь фактическое право на получение соответствующего дохода».

В этом документе впервые была предпринята попытка концептуально подойти к понятию ФПД. Так, в частности, было сказано, что иностранная организация имеет фактическое право на доход при наличии правовых оснований для получения дохода, которым является факт заключения ею договора. Была впервые высказана исключительно важная позиция о том, что «если фактическое право на получение дохода имеет российское лицо, а платежи производятся иностранной организации (например, в счет взаимозачетов), то положения международного договора не применяются».

Одновременно с предпринятой попыткой представить единую концепцию ФНД фискальные органы давали разъяснения по отдельным структурам, для которых очевидного ответа о фактическом собственнике дохода в Методических разъяснениях 2003 года не было. В 2005 году в *Письме Министерства финансов РФ (2005) N 03-08-05* появилась важная позиция о том, кто является налогоплательщиком по дивидендам российских эмитентов, выплачиваемым держателям американских депозитарных расписок. Банки-депозитарии, депозитарно-клиринговые организации, а также номинальные держатели ценных бумаг не могут рассматриваться как собственники ценных бумаг клиентов и, соответственно, доходов, получаемых по этим ценным бумагам. Фактическими получателями дохода в виде дивидендов по депонированным акциям являются держатели депозитарных расписок. В случае, если держателем американских депозитарных расписок является российская организация, то с указанного дохода налог на прибыль взимается по ставке 9 процентов. Интересно, что Минфин использует понятие «фактический получатель дохода» в ситуации, которая не связана напрямую с применением какого-либо конкретного или абстрактного налогового соглашения, оно применено для российского получателя дохода.

Методические рекомендации были отменены *Приказом ФНС России (2012) N ММВ-7-3/980@ «Об отмене приказа МНС России от 28.03.2003 N БГ-3-23/150»* в 2012 году без замены аналогичным по содержанию документом.

В 2006 году Минфин дальше развивает концепцию, высказывается по ФПД, связывая историю появления ФПД с модельными конвенциями об избежании двойного налогообложения ОЭСР и ООН и обращаясь к Комментарию ОЭСР к модельной конвенции и обращая внимание на положения комментария: «государство – источник дохода не должно предоставлять освобождение от налогообложения (или налогообложение по пониженным ставкам) данного дохода лишь на том основании, что доход был получен резидентом государства-партнера по договору». Кроме признания того, что получатель дохода может не обладать ФПД, Минфин в *Письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ (2006) N 03-08-02* продолжает

далее цитировать и развивать идею ОЭСР: «термин «фактический получатель дохода» не должен пониматься в узком «техническом» смысле, его следует трактовать исходя из целей и задач международных договоров об избежании двойного налогообложения, как, например, «избежание двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов», и с учетом таких основных принципов договоров как «предотвращение злоупотребления положениями договора» и «преобладание сущности над формой... для признания лица в качестве «фактического получателя дохода» данное лицо должно обладать не только правом на получение дохода, но и быть непосредственным выгодоприобретателем, т.е. лицом, определяющим дальнейшую «экономическую судьбу» полученного дохода.

В 2007 году Минфин РФ в *Письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ (2007) N 03-08-05* делает специальный акцент на положения о ФПД: «для целей налогообложения и, соответственно, применения межправительственных соглашений об избежании двойного налогообложения, заключаемых Российской Федерацией с иностранными государствами, *определяющим фактором* (выделено мной – В.М.) является наличие фактического права на доход». К этому добавляется дополнительная мотивировка позиции и разъяснение для случая с договором доверительного управления: «иностранная организация имеет фактическое право на доход при наличии правовых оснований для получения дохода, а именно, при условии заключения гражданско-правового договора ... для признания лица в качестве фактического получателя дохода данное лицо должно обладать не только правом на получение дохода, но и, как следует из международной практики применения соглашений об избежании двойного налогообложения, быть лицом, определяющим дальнейшую «экономическую судьбу» полученного дохода. Учитывая вышеизложенное, при налогообложении доходов, перечисляемых иностранной организации в рамках договора доверительного управления, в случае если учредитель и выгодоприобретатель являются резидентами различных юрисдикций, следует применять соответствующие положения межправительственного соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенного Российской Федерацией с иностранным государством, резидентом которого является выгодоприобретатель по договору доверительного управления.

Эти и другие письма фискальных органов однозначно свидетельствуют о том, что они очень давно признали и начали применять концепцию ФПД в достаточно широком ее понимании. Однако данные органы проявляли определенную нерешительность в том, чтобы на конкретных примерах продемонстрировать налогоплательщикам и налоговым агентам, как концепция ФПД должна применяться в реальности.

Такая демонстрация состоялась в конце 2011 года, когда появилось *Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ (2011) N 03-08-13/1* о налогообложении еврооблигаций, серьезно изменившее отношение налоговых агентов к ФПД, при этом использовалась ранее заявленная мотивировка, основанная на обращении к позиции ОЭСР.

В связи с возражениями бизнес-сообщества в дальнейшем в качестве компромиссного решения было предложено дополнить НК РФ положениями, согласно которым российские налогоплательщики освобождаются от обязанностей налогового агента в отношении процентных доходов, выплачиваемых иностранным организациям:

- по государственным ценным бумагам РФ, субъектов РФ и муниципальным ценным бумагам;
- по обращающимся облигациям, выпущенным российским налоговым агентом в соответствии с законодательством иностранных государств;
- по долговым обязательствам, возникшим у российской организации в связи с размещением иностранными организациями обращающихся облигаций, при соблюдении следующих условий: облигации соответствуют установленным НК РФ критериям обращающихся облигаций, а российской организации предоставлено подтверждение постоянного местонахождения иностранных организаций, получающих доходы, в государствах, с которыми имеется действующее соглашение об избежании двойного налогообложения.

Законодатель лишь освобождает в этой ситуации налогового агента от обязанности удержать налог у источника выплаты, тем самым соглашаясь с позицией Министерства финансов РФ, что сама выплата процентного дохода в рассматриваемой ситуации является объектом обложения налогом на прибыль и льгота, предусмотренная соглашением об избежании двойного налогообложения, может использоваться только бенефициарным собственником такого дохода [Винницкий 2017, с. 142].

В 2014 году российский законодатель закрепил в НК РФ в статье 7 и 312 понятие и порядок подтверждения фактического права на доход, за чем последовало большое количество судебных споров по законности применения налоговых соглашений, в которых налоговые органы отказывали в применении льгот по соглашениям, основываясь на отсутствии у получателей дохода ФПД. М.В. Карасева (Сенцова) отмечает, что российский законодатель ввел в НК РФ термины «фактический получатель дохода» и «иностранная организация, имеющая фактическое право на доход», ориентируясь на положения МК ОЭСР и имея собственную позицию [Карасева, Сенцова 2016 с. 92]. К. Тасалов отмечает, что за последние годы российская судебная практика серьезно изменила концепцию ФПД [Tsalov 2020, с. 234].



В 2013–15 годах Россия оказалась вовлечена в процесс борьбы с размыванием налоговой базы и переносом прибыли (BEPS), в котором фактическое право на доход было упомянуто, но не играло ключевой роли.

Закрепление в НК понятия «фактического права на доход» и появление многочисленных судебных споров о применении данного понятия стимулировало научный интерес к данной проблематике в РФ. Фундаментальное диссертационное исследование подготовлено З.В.Балакиной<sup>2</sup>, глубоко данная тема исследована М.Котляровым<sup>3</sup>, значительное внимание этой теме уделено в исследованиях В.А.Гидирима<sup>4</sup>, И.А.Хавановой<sup>5</sup>, Л.В.Полежаровой<sup>6</sup>. Интересен труд А.В.Кириллова, исследующего вопросы применения ФПД в Швейцарии<sup>7</sup>. А.В.Демин и А.В.Николаев вплотную подошли к ключевым проблемам применения ФПД, рассматривая вопросы налогообложения холдингов, отмечая, что вряд ли стоит ставить знак равенства между холдинговой деятельностью и кондуитностью, к чему зачастую подталкивает логика, декларируемая налоговыми органами. В качестве решения для многочисленных конфликтов они предлагают, например, что компании нельзя отказать в признании бенефициарным собственником дивидендов лишь потому, что ей не хватает каких-то типичных характеристик операционной компании или смешанной холдинговой компании [Демин, Николаев 2020, с. 48].

Развитие российской концепции ФПД со стороны фискальных органов прошло несколько этапов: изначально заявленная в 90х годах позиция о широком понимании ФПД, не привязанная непосредственно к тому, что говорится в конкретном МНД и не мотивированная, в дальнейшем эволюционировала, основываясь на тексте Комментария ОЭСР. Данный документ, в свою очередь, тему ФПД развивал в связи с положениями налоговых соглашений, в которых говорилось о наличии фактического права на доход у лица, «которому упла-

2 Балакина З.В. (2018), Налогово-правовые аспекты применения концепции бенефициарного собственника («beneficial owner») дохода в Российской Федерации: проблемы и решения, Диссертация на соискание степени кандидата юридических наук, Екатеринбург.

3 Maxim Kotlyarov. The Concept of Beneficial Ownership in the OECD Model Tax Convention 2010: A Critical Analysis, Yekaterinburg, 2015, [www.kotlyarov.org/files/Kotlyarov\\_Beneficial\\_Ownership\\_protected.pdf](http://www.kotlyarov.org/files/Kotlyarov_Beneficial_Ownership_protected.pdf)

4 Гидирим В.А. (2018), *Основы международного корпоративного налогообложения*.

5 Хаванова И.А. (2016), Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права, Диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук.

6 Полежарова Л.В. (2020), *Методология налогообложения и налогового администрирования транснациональных компаний и бенефициаров*, Диссертация на соискание степени доктора экономических наук.

7 Кириллов А.В. (2014), *Швейцарская практика применения соглашений об избежании двойного налогообложения: проблема толкования понятия beneficial ownership*, „Налоговед” 2014, No. 1.

чивался доход». Обращение к тексту Комментариев ОЭСР помогло во многих случаях российским фискальным органам сформулировать и обосновать практические позиции по конкретным спорам с налогоплательщиками и налоговыми агентами. Затем мы стали свидетелями того, что при принятии деофшоризационных поправок понятие ФПД закрепились в НК. Сначала такое закрепление было сделано для целей налоговых соглашений, а затем изменения в тексте НК привели к тому, что понятие ФПД оказалось сформулированным для целей НК. Одновременно на уровне НК был закреплен так называемый «сквозной подход», в котором важно отметить возможность признания лицом, обладающим фактическим правом на доход, российское лицо.

Можно ли встретить аналогичные вопросы о связи понятий ФПД и правил отнесения дохода к налогоплательщикам в трансграничных ситуациях? В практике применения налоговых соглашений зарубежными странами вопросы соотношения ФПД и правил относимости доходов выявлены и исследуются достаточно давно. ОЭСР неоднократно сталкивалась с проблемами того, что страны (страна выплаты дохода и страна резидентства) страна в схожих ситуациях по-разному определяют, к кому относится выплачиваемый доход и какое налоговое соглашение подлежит применению, а какое соглашение – не подлежит применению (но какого-либо универсального решения предложено не было).

Проведенный краткий анализ динамики развития концепции ФПД в России ФПД иллюстрирует сложность и необычность вопросов, которые приходится рассматривать правоприменительным органам и отсутствие по многим отдельным вопросам ФПД всеобъемлющего концептуального понимания.

России пришлось потратить почти 30 лет после появления термина ФПД в своих международных налоговых соглашениях, чтобы закрепить в своем законодательстве понятие ФПД и начать концептуальное практическое и доктринальное осознание данного термина на основе такого законодательства. Развитие данной концепции происходило постепенно, фискальные органы старались представить последовательную концепцию ФПД, однако понимание концепции начало складываться только после того, как появилось ее законодательное закрепление и судебная практика применения положений Налогового кодекса РФ о ФПД.

Отечественная концепция ФПД изначально, задолго до закрепления данного понятия в законе, развивалась как широкая, применяемая вне зависимости от того, упомянуты ли положения о ФПД в налоговом соглашении или нет.

Библиография

- Балакина З.В. (2018), *Налогово-правовые аспекты применения концепции бенефициарного собственника («beneficial owner») дохода в Российской Федерации: проблемы и решения*, Диссертация на соискание степени кандидата юридических наук, Екатеринбург.
- Винницкий Д.В. (2017), *Международное налоговое право: проблемы теории и практики*, «Статут».
- Гидирим В.А. (2018), *Основы международного корпоративного налогообложения*.
- Демин А.В., Николаев А.В. (2020), *Холдинги в «игольном ушке» концепта бенефициарного собственника*, «Налоги» No. 2.
- Карасева (Сенцова) М.В. (2016), *Налоговое право России в контексте экономической глобализации. В сборнике Финансовое право: проблемы теории и практики: сборник научных статей* (отв. Редактор) А.В. Реут, Москва.
- Кириллов А.В. (2014), *Швейцарская практика применения соглашений об избежании двойного налогообложения: проблема толкования понятия beneficial ownership*, «Налоговед» No. 1.
- Коннов О. (2004), *Понятие права на получение дохода в налоговом праве*, «Коллегия» No. 6.
- Котляров М., *The Concept of Beneficial Ownership in the OECD Model Tax Convention 2010: A Critical Analysis*, Yekaterinburg, 2015, www.kotlyarov.org.
- Мачехин В.А. (2011), *Проблемы применения и толкования налоговых договоров РФ в целях налогового планирования*, «Юрист» No. 7.
- Мачехин В.А., (2001), *Russian uncertainty on beneficial ownership*, «International Tax Review».
- Мачехин В.А., Аракелов С.А. (2001), *Фактическое право на получение дохода в международных налоговых договорах Российской Федерации*, «Законодательство» No. 10.
- Полежарова Л.В. (2020), *Методология налогообложения и налогового администрирования транснациональных компаний и бенефициаров*, Диссертация на соискание степени доктора экономических наук.
- Соболев М.Ю. (2014), *Международные налоговые соглашения: кто фактический получатель доходов? «Иностранный капитал в России: налоги, валютное и таможенное регулирование»* No. 10.
- Тасалов К. (2020), *Identifying Conduit Companies: A Russian Perspective on the Beneficial Ownership Concept*, 60 *Eur. Taxn.* 12, «Journal Articles & Opinion Pieces IBFD».
- Хаванова И.А. (2016), *Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права*, Диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук.

Список других источников

- Инструкция Госналогслужбы РФ (1992) N 13 «О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц».
- Инструкция Госналогслужбы РФ (1993) N 20 «О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 28.05.1993 N 264).

- Инструкция Госналогслужбы РФ (1995) N 34 «О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 05.07.1995 N 897).
- Конвенция СССР об избежании двойного налогообложения с Испанией (1985).
- Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ (2006) N 03-08-02.
- Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ (2007) N 03-08-05.
- Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ (2011) N 03-08-13/1.
- Письмо Министерства финансов РФ (2005) N 03-08-05.
- Положение Минфина РФ и Госналогслужбы РФ (1998) N 14н, АП-4-06/3н относительно облигаций внешних облигационных займов РФ 1998 г.
- Постановление Правительства РФ (1992) N 352 «О заключении межправительственных соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества».
- Постановление Правительства РФ (2010) N 84 «О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество».
- Приказ ФНС России (2012) N ММВ-7-3/980@ «Об отмене приказа МНС России от 28.03.2003 N БГ-3-23/150».
- Протокол об унификации подхода и заключения соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества (1992) Информационный вестник Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ «Содружество», N 5.