

УДК 336.2

НОВЫЕ ПОДХОДЫ К РАЗВИТИЮ МЕХАНИЗМОВ КОНТРОЛЯ СТАТУСА ФАКТИЧЕСКОГО ПОЛУЧАТЕЛЯ ДОХОДА В УСЛОВИЯХ РОССИЙСКИХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ РЕАЛИЙ

ПОЛЕЖАРОВА ЛЮДМИЛА ВЛАДИМИРОВНА, канд. экон. наук, доцент Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет, член Международной налоговой ассоциации (IFA), советник государственной гражданской службы РФ 1-го класса, Москва, Россия
LVPolezharova@fa.ru

В статье проведен исторический анализ формирования концепции «фактического права на доход» (ФПД), ее интегрирования в сферу налогообложения в зарубежной и российской практике. Раскрыто содержание концепции ФПД и ее использования для целей ограничения злоупотреблений, связанных с неправомерным применением положений международных налоговых соглашений, посредством установления критериев льгот и преференций, предусмотренных такими соглашениями. На основе анализа статистических данных показана особая актуальность проблемы ФПД в России в контексте государственных инициатив по деофшоризации экономики и обоснована необходимость совершенствования налогового администрирования и усиления контроля статуса ФПД. Предлагается авторская модель налоговых отношений, возникающих при функционировании механизма контроля статуса ФПД; систематизированы и охарактеризованы критерии лица, обладающего статусом ФПД; предложен алгоритм определения и контроля статуса ФПД. Проведенный анализ приводит автора к выводу о необходимости перехода к новой мобилизационной модели налогового администрирования статуса ФПД за счет трансформации подходов и изменения механизма контроля статуса концепции ФПД.

Ключевые слова: концепция фактического права на доход; бенефициарный собственник; ограничение льгот по соглашениям; налоговый агент; кондуитная компания; Модельная конвенция ОЭСР о налогах на доходы и капитал.

New Approaches to the Development of the Mechanism for Control of the Beneficial Owner of Income in the Russian Economic Context

POLEZHAROVA LYUDMILA V., PhD (Economics), associate professor of the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department, Financial University, Moscow, Russia; member of the International Fiscal Association (IFA); Class I Counsellor, the RF State Civil Service, Moscow, Russia
LVPolezharova@fa.ru

The paper makes a historical analysis of the emergence of the “beneficial ownership of income (BOI)” (actual right to income) concept and its integration into the sphere of taxation in the foreign and Russian practices. The content of the BOI concept and its use to prevent abuses associated with the wrongful application of provisions of international tax agreements by establishing criteria of benefits and preferences provided by such agreements are described. The analysis of statistical data shows the urgency of the BOI problem for Russia in the context of the government’s economy de-offshorization initiatives and justifies the need to improve the tax administration and enhance control of the BOI status. The author’s model of tax relations arising from the operation of the BOI status control mechanism is presented; criteria for a person holding the BOI status are systematized and described; an algorithm for determining and control of the BOI status is suggested. The paper concludes that the transition to a new mobilization model of tax administration of the BOI

status is needed. This could be done by transformation of approaches and changing the mechanism of the BOI concept status control.

Keywords: beneficial ownership of income concept; beneficial owner; limitation of benefits under agreements; tax agent; conduit company; OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.

Определение содержания концепции фактического права на доход, или бенефициарного собственника

Концепция фактического права на доход (бенефициарного собственника) (далее — ФПД) — одна из наиболее известных концепций в международном налогообложении, используемая в целях ограничения злоупотреблений при неправомерном применении положений международных соглашений об избежании двойного налогообложения посредством установления надлежащих субъектов льгот и преференций, предусмотренных такими соглашениями.

На практике вопрос о бенефициарной собственности доходов особенно актуален в структурах транснациональных корпораций при использовании промежуточных компаний, выполняющих функции холдингов или субхолдингов, а также функции владения и использования интеллектуальной собственности, сублицензирования и внутригруппового «транзитного» (*back-to-back*) финансирования.

Изначально термин «бенефициарный собственник» (*beneficial owner*) возник в трастовом праве Великобритании для разграничения лица, получающего основные экономические выгоды от имущества либо доходов траста, и формального собственника данного имущества.

В международном налогообложении эта концепция стала применяться относительно недавно, став самой распространенной нормой, направленной на противодействие неправомерному применению соглашений об избежании двойного налогообложения. Понятие «бенефициарный собственник» впервые появилось лишь в 1945 г. в соглашении об избежании двойного налогообложения между Великобританией и США, затем последовали протокол 1966 г. к указанному соглашению, а также соглашения между Великобританией и Нидерландами (1968 г.), Австралией и Японией.

В 1977 г. термин «бенефициарный собственник» был имплементирован в Модельную кон-

венцию ОЭСР о налогах на доходы и капитал, на основе которой были впоследствии заключены тысячи отдельных налоговых соглашений, в том числе между странами с цивилистической правовой традицией. Однако четкого определения данный термин ни в самой Модельной конвенции, ни в Комментариях к ней не получил. Ни одна страна ОЭСР не поместила в Комментариях к Модельной конвенции ни возражения, ни оговорки в отношении его значения для целей применения налоговых соглашений. Анализ зарубежной практики свидетельствует о том, что определение бенефициарного собственника или ФПД, на уровне законов иностранных государств отсутствует. Интерпретация подхода к нему излагается в разъяснениях финансовых органов, причем она не одинакова в разных странах и основана на Комментариях ОЭСР. Тем не менее практика налоговых согласований ОЭСР рекомендует странам вводить в национальное законодательство понятие «бенефициарный собственник».

Первичный контроль ФПД осуществляется налоговыми агентами при выплате доходов иностранным лицам — резидентам государств, с которыми у России действуют международные налоговые соглашения

В законодательстве России термин ФПД не был установлен вплоть до 2014 г., равно как и не были определены необходимые для реализации концепции налоговых механизмов.

При этом понятие ФПД в Российской Федерации начало применяться в договорах об избежании двойного налогообложения, заключенных СССР с иностранными государствами, с середины 1980-х гг. Когда молодая Россия в

1990-х гг. стала перезаключать эти соглашения, концепция ФПД начала основываться на Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР, что стало причиной введения оговорок относительно ФПД и включения специальной статьи «Ограничение льгот».

Понятие ФПД было включено позже в Типовое соглашение между Российской Федерацией и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество, позже оно упоминалось в разъяснениях Минфина России¹, отдельных судебных решениях, на ранних этапах — в Методических рекомендациях МНС России².

Особую актуальность проблема ФПД приобрела в России в последнее время после выдвижения государственных инициатив, касающихся деофшоризации экономики и ограничения злоупотреблений в практике выполнения международных налоговых соглашений. В 2014 г. в России были законодательно закреплены понятие и основные критерии статуса ФПД, а также налоговые механизмы, необходимые для реализации этой концепции. Нововведения были направлены на укрепление российской национальной

налоговой базы, обеспечение налоговой прозрачности и усиление борьбы с минимизацией налогообложения.

Необходимость совершенствования налогового администрирования

После законодательного закрепления понятия и основных критериев статуса ФПД особую актуальность приобретают совершенствование налогового администрирования и усиление специального предметного контроля за должным применением международных договоров в части ФПД, за самим статусом ФПД, значение которого с точки зрения недопущения налоговых потерь бюджета сопоставимо сегодня с контролем за трансфертным ценообразованием (далее — ТЦО). Обратимся к цифрам.

Так, из *рис. 1* следует, что суммы начисленных иностранным организациям дивидендов из российских источников в течение ряда последних лет превышают 1 трлн руб. в год.

В 2014 г. происходит резкое, почти двукратное увеличение выплат дивидендов из российских источников физическим лицам, не являющимся налоговыми резидентами Российской Федерации (*рис. 2*).

Анализ данных, характеризующих структуру начисленных за 9 месяцев 2015 г. дивидендов в разрезе ставок налога, по которым должно происходить их налогообложение в государственном источнике в соответствии с международными

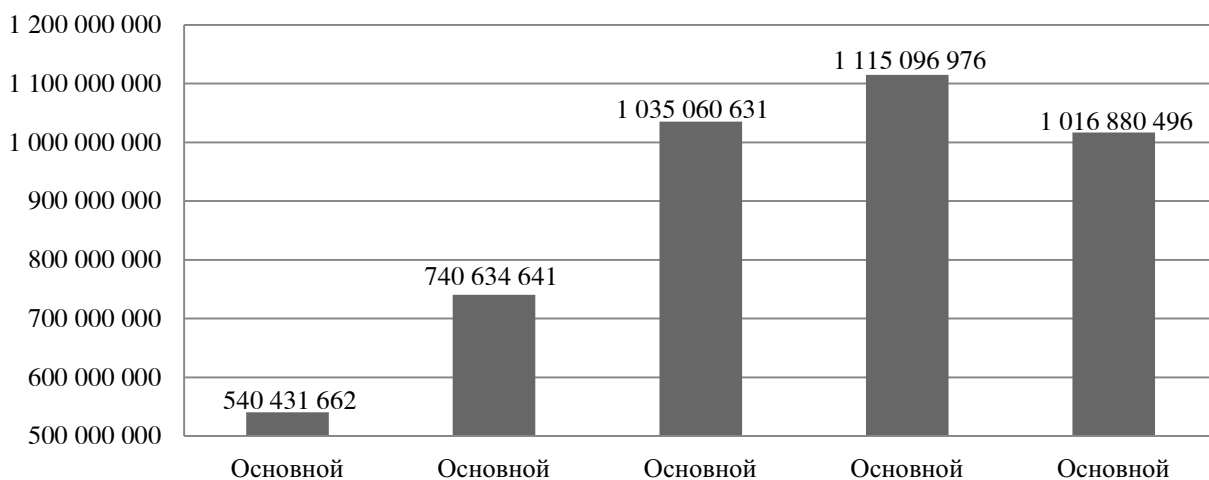


Рис. 1. Дивиденды, начисленные иностранным организациям, в целом по России в 2010–2014 гг. (в тыс. руб.)

¹ См., например, письмо Минфина России от 09.04.2014 № 03-00-РЗ/16236; письмо Минфина России от 24.07.2014а № 03-08-05/36499.

² См. приказ МНС России от 28.03.2003 № БГ-3-23/150 (в настоящее время утратил силу).

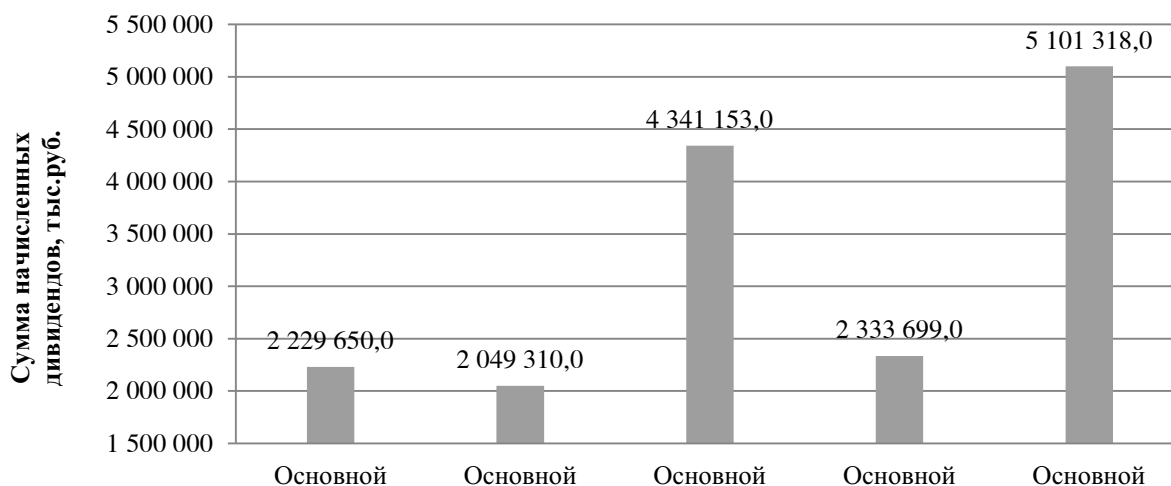


Рис. 2. Дивиденды, начисленные физическим лицам, не являющимся резидентами Российской Федерации, в целом по России в 2010–2014 гг. (в тыс. руб.)

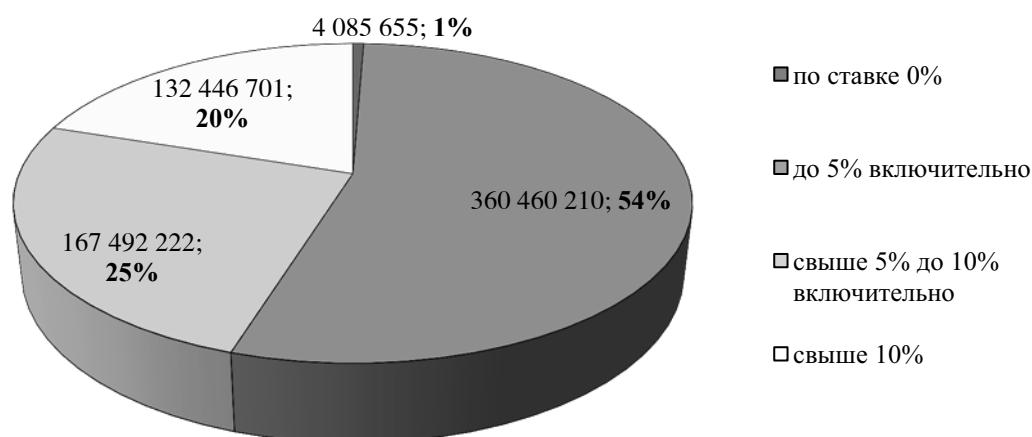


Рис. 3. Дивиденды, начисленные иностранным организациям и физическим лицам-нерезидентам, налоги с которых согласно международным договорам должны быть исчислены по пониженным ставкам, в целом по России за 9 месяцев 2015 г. (в тыс. руб.)

налоговыми соглашениями (см. рис. 3), показывает, что более половины суммы начисленных иностранным получателям дивидендов облагается в России по ставке налога 5%, четверть суммы начисленных дивидендов — по ставке налога 10%. Пятая часть от суммы начисленных иностранным получателям дивидендов облагается по ставке российского законодательства, наименьшую долю составляет обложение дивидендов по ставке налога в размере 0%.

Анализируя данные о распределении сумм начисленных дивидендов по признаку резидент-

ства организации-получателя, представленные в табл. 1, можно сделать вывод, что наибольшие суммы дивидендов из российских источников выплачиваются как резидентам стран, которые обеспечивают фискальную прозрачность получателей и соответствующий актуальным требованиям ОЭСР обмен налоговой информацией, так и резидентам стран, которые не удовлетворяют таким требованиям. Наиболее крупные суммы дивидендов на протяжении ряда лет неизменно начисляются резидентам Республики Кипр и Королевства Нидерландов, являющимися

Таблица 1

**Распределение начисленных дивидендов по странам
(в разрезе установленных в международных договорах ставок налогообложения)
в целом по России за период 2011–2014 гг. (в тыс. руб.)**

Дивиденды, выплаченные иностранным организациям, являющимся резидентами	2011	2012	2013	2014
Республика Кипр по ставкам: 5%	437 560 490	553 061 196	311 084 632	444 082 762
10%	32 021 300	26 806 476	19 543 320	31 621 969
15%	3 209 333	4 302 699	3640 761	6075 409
Острова Кайман по ставке 15%	813 529	225 816	414 677	461 518
Соединенные Штаты Америки по ставкам: 5%	18 410 559	20 356 468	35 170 443	17 298 402
10%	5 171 416	8 245 773	9 588 231	40 505 114
15%	111 218 095	187 164 842	171 068 086	24 561 218
Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии по ставкам: 10%	5 148 290	11 244 876	41 226 433	56 807 805
15%	3 769 634	2 859 314	3 172 985	1 474 856
Королевство Нидерландов по ставкам: 5%	126 678 893	137 768 890	258 656 490	184 477 858
15%	5 800 826	9 184 548	8 909 667	10 161 715
Федеративная Республика Германия по ставкам: 5%	89 952 105	110 868 633	120 550 547	91 073 470
15%	1 851 268	11 110 714	10 987 431	2 506 362
Швейцарская Конфедерация по ставкам: 5%	10 065 940	15 694 435	12 883 434	12 239 680
15%	4 586 086	6 014 254	6 752 990	2 591 184
Королевство Швеция по ставкам: 5%	19 890 362	23 648 390	17 680 296	3 246 455
15%	4 374 723	5 534 928	4 189 170	2 737 228
Британские Виргинские острова по ставке 15%	7 009 767	4 309 942	2 567 852	4 131 941
другие государства по ставкам: 0%	5 846 219	7 239 551	938 193	8 224 320
5%	67 026 209	169 374 977	137 842 629	149 677 933
10%	13 916 267	20 818 875	100 512 867	57 143 116
15%	13 347 640	25 683 801	29 072 880	37 357 124

общепризнанно комфортными и наиболее часто используемыми для целей налогового планирования юрисдикциями, и облагаются в России по пониженной ставке налога в размере 5%.

Анализ статистических данных, например в разрезе суммы начисленных иностранным организациям дивидендов в 2014 г. (1017 млрд руб.), позволяет определить верхнюю границу потенциальной суммы налога на прибыль организаций с таких доходов, которая могла бы поступить в российский бюджет, на уровне 152,4 млрд руб. (1017 млрд руб. × 15%)³. Фактически поступившая в 2014 г. сумма налога с указанных доходов составила 104,9 млрд руб. Следовательно, отсутствие необходимых механизмов реализации концепции и контроля ФПД только в отношении выплаченных за рубеж дивидендов могло стоить российскому бюджету в 2014 г. около 50 млрд руб.

Применение концепции ФПД

Согласно дефиниции соответствующих норм Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), определяющих механизм реализации концепции ФПД при выплате дивидендов (см. *схему 1*), первичный контроль ФПД осуществляется налоговыми агентами при выплате доходов иностранным лицам — резидентам государств, с которыми у России действуют международные налоговые соглашения. Вторичный контроль ФПД проводится налоговыми органами в ходе контрольных мероприятий по проверке налоговых агентов, а также в рамках процедуры возврата иностранным лицам сумм удержанных в России налогов, установленной ст. 232 или 312 НК РФ для соответствующей категории налогоплательщика, в том числе с использованием инструментов обмена информацией с налоговыми органами зарубежных стран.

Предусмотренный НК РФ прозрачно-сквозной подход при налогообложении дивидендов предусматривает, что свой статус ФПД должно документально подтвердить иностранное лицо — правообладатель дохода, претендующее

³ В расчете принято допущение, что в условиях отсутствия в данном периоде необходимых механизмов реализации концепции и контроля ФПД дивиденды были выплачены используемым в целях налогового планирования кондуитным зарубежным компаниям, не являющимся ФПД и не имеющим прав на льготы по международным договорам России.

на применение норм международного договора, действующего между Россией и соответствующим государством, или российское лицо, претендующее на применение норм национального налогового законодательства, в том числе на применение ставки налога в размере 0% по дивидендам (в установленных случаях). Посредническая же структура, используемая для «перекачки» соответствующих доходов транзитом, должна информировать налогового агента об отсутствии статуса ФПД. Поэтому и нормы НК РФ, и разъяснения компетентных в области налогообложения органов относительно ФПД должны быть максимально определенными, понятными и обеспечивающими всем участникам правоотношений единообразный подход к толкованию ФПД и возможностям его подтверждения.

При систематизации подходов к определению лица, имеющего фактическое право на доход, предусмотренных российским налоговым законодательством и предлагаемых Минфином России⁴ как отражение актуальной позиции ОЭСР, можно выделить критерии, наличие которых в совокупности позволяет признавать ФПД (*табл. 2*).

Соответственно разработанному критериальному подходу в определении статуса ФПД может быть предложен алгоритм контроля данного статуса у иностранной компании, приведенный на *схеме 2*.

Однако следует признать, что контроль статуса ФПД на практике является сложной задачей, поскольку грамотное наделение кондуитов необходимым функционалом и юридически грамотное построение договорных отношений между различными подразделениями холдингов в различных налоговых юрисдикциях могут затруднять выявление бенефициарного собственника дохода, находящегося «выше» кондуитной компании.

Профессиональным сообществом отмечается, что новые правила НК РФ о ФПД не подкреплены механизмами реализации и неясно, какие документы с точки зрения российских налоговых

⁴ См., например, письма Минфина России от 09.04.2014 № 03-00-Р3/16236, от 30.12.2011 № 03-08-13/1, от 26.09.2012 № 03-08-05, от 01.04.2010 № 03-08-05, 15.10.2007 № 03-08-05 и т.д.

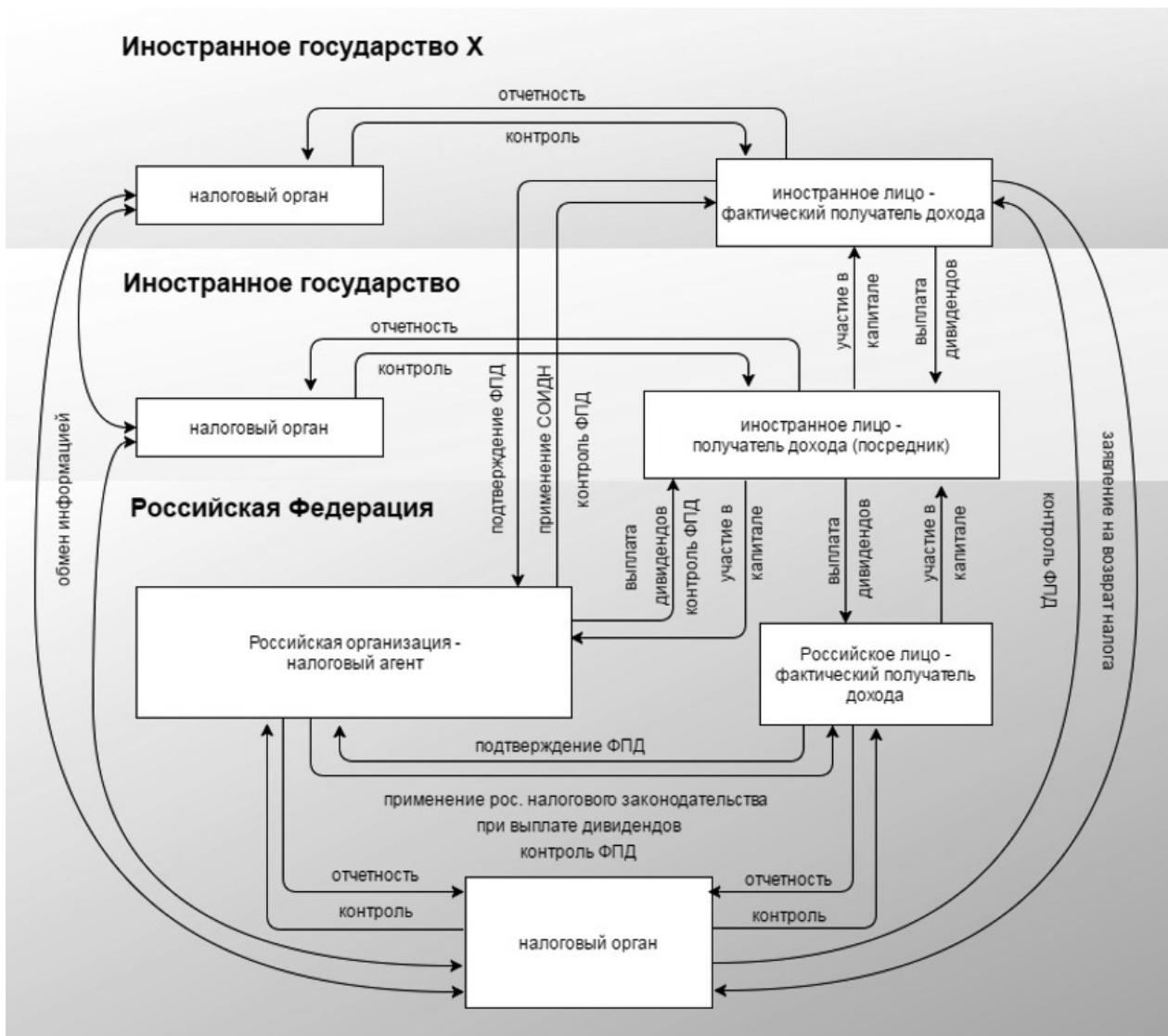


Схема 1. Модель налоговых отношений, возникающих при функционировании механизма контроля статуса ФПД, при выплате дивидендов (при прозрачно-сквозном подходе)

органов будут необходимыми и достаточными для подтверждения ФПД, какими методами и способами российский налоговый агент должен проводить расследование их достоверности.

Исходя из логики НК РФ бремя ответственности за признание статуса ФПД у иностранного получателя дохода лежит на российской организации, выплачивающей доход. Вследствие этого российской организации — налоговому агенту следует запрашивать у получателя дохода как минимум письменное подтверждение того, что он является ФПД, а также пакет подтверждающих документов. При этом определение ФПД

(бенефициарного собственника) в государстве получателя дохода может принципиально отличаться от содержащегося в НК РФ (особенно, это касается государств, имеющих трастовую правовую традицию).

Кроме того, такое подтверждение может быть опровергнуто данными финансовой отчетности получателя, данными заключаемых им договоров о дальнейшем движении средств, соглашением об управлении компанией-посредником, заключаемым с директорами и администраторами посреднической компании, и т.д. Часть этих данных (финансовая отчетность) является

Критерии лица – обладателя фактического права на доход

Критерий ФПД	Содержание
Критерий правового основания	Наличие правовых оснований для непосредственного получения дохода
Критерий экономического основания	Получатель дохода является непосредственным выгодоприобретателем (фактически получает выгоду от дохода и определяет его дальнейшую экономическую судьбу, в том числе использует полученные дивиденды в целях извлечения выгоды от альтернативного использования)
Критерий объема полномочий	Получатель дохода имеет неограниченные полномочия и права усмотрения в отношении использования и (или) распоряжения полученным доходом: осуществляет все права, представленные собственностью на акции, включая право на доход от акций
Функциональный критерий	Получатель дохода – «активная» компания, ведущая в стране резидентства фактическую предпринимательскую деятельность, не осуществляющая посреднических функций в интересах третьего лица в отношении полученного дохода
Рисковый критерий	Получатель дохода несет все риски, связанные с собственностью на акции: несет риски снижения стоимости акций или, напротив, получает выгоду от роста их стоимости
Критерий налоговой обязанности	У получателя дохода возникают подлежащие исполнению налоговые обязательства в государстве резидентства в связи с полученным доходом. Отсутствует цель экономии на налоге у источника в Российской Федерации
Обязательственный критерий	Получатель дохода не имеет обязательств прямо либо косвенно в любой форме и в любое время выплачивать полученные доходы третьему лицу, которое не имеет прав на применение соответствующего соглашения. Правомочия получателя дохода не носят формального характера, т.е. доход не выплачивается транзитом по заранее определенной договорной структуре

публично доступным. Другая же часть (договоры) может быть получена только российскими налоговыми органами через каналы информационного обмена с иностранными налоговыми органами, и на текущий момент существует реальная практика предоставления такой информации, например, налоговыми органами Кипра, Нидерландов, Люксембурга и других стран.

При этом в ходе последующей контрольной работы налоговый орган подвергнет проверке правильность и обоснованность применения российским налоговым агентом положений соглашений об избежании двойного налогообложения при выплате доходов иностранным получателям и проверит в том числе статус ФПД таких получателей, возможно, с использованием механизмов международного обмена налоговой информацией.

Проверка иностранной организации на соответствие статусу ФПД влечет огромный риск для

российских налоговых агентов, которым придется уплачивать штрафы и доплачивать сумму налога с доходов иностранного получателя за счет собственных средств, если в ходе контрольных мероприятий налоговых органов этот статус не подтвердится. Получается, что Россия удовлетворяет свой фискальный интерес за счет ухудшения и так непростых экономических условий деятельности своих резидентов, перенося на них бремя исполнения налоговых обязательств иностранного лица.

Ретроспективный взгляд на российское налоговое законодательство показал, что до вступления в действие главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ в России была установлена процедура предварительного согласования с российским налоговым органом возможности применения международного налогового соглашения иностранной организацией — получателем дохода.

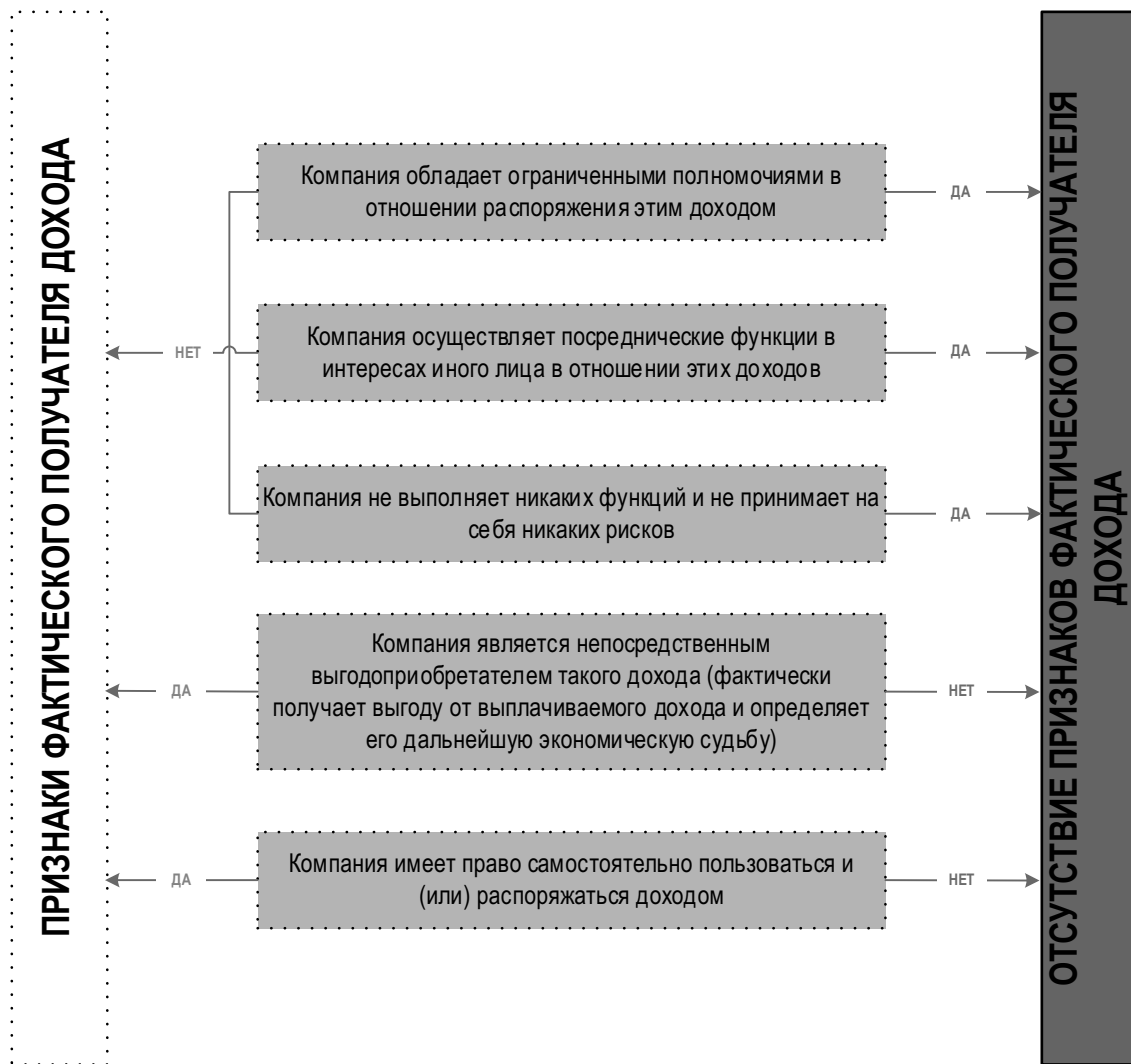


Схема 2. Алгоритм определения и контроля статуса ФПД иностранной компании

В этих целях иностранная организация — получатель дохода подавала в российские налоговые органы заявление в установленной форме, в котором подтверждала свое резидентство в государстве — партнере России по соглашению, а также свой статус ФПД:

а) для предварительного освобождения от налогообложения в России (обложения по пониженным ставкам) соответствующего пассивного дохода [применялось заявление по форме 1011DT (1997) или 1012DT (1997)];

б) для возврата удержанного в России налога [применялось заявление по форме 1013DT (1997)].

В данных заявлениях иностранная организация — получатель дохода указывала, что «имеет

фактическое право на получение этих доходов», называла свое налоговое резидентство, сообщала о возникновении обязанности по уплате налога с данного дохода в стране резидентства, что подтверждалось подписью уполномоченного лица данной иностранной организации, заверенной ее печатью, а также подписью уполномоченного сотрудника зарубежного налогового органа, заверенной печатью данного налогового органа.

Решение о возможности применения соответствующего международного налогового соглашения при выплате дохода конкретной иностранной организации принималось российским налоговым органом, о чем ставилась отметка в формуляре рассмотренного заявления.

Таким образом, в России до 2002 г. действовал механизм налоговых рулингов при установлении возможности применения льгот и преференций в рамках налогового соглашения в каждом конкретном случае. Российский опыт тех лет отвечал лучшим образцам международной практики и являлся весьма эффективным в решении задачи противодействия неправомерному использованию налоговых преференций лицами, не имеющими на то должных оснований.

Так, в соответствии с принятой в США практикой иностранный получатель дохода должен был подтвердить, что обладает статусом ФПД; он заполняет и предоставляет налоговому агенту специальное заявление для предварительного освобождения доходов от налогообложения в США по установленной форме, в которой подтверждает свой статус (например, применяется форма *W-8BEN* для физических лиц, *W-8BEN-E* — для гибридов, *W-8ECI* — при осуществлении в США торговой или связанной деятельности, *W-8EXP* — для правительств иностранных государств, международных и подобных организаций и проч.) При этом предусмотрена ответственность налогового агента за неуплату налога, если он знал или должен был знать, что получатель дохода не имеет статуса ФПД.

В НК РФ механизм предварительных соглашений с налоговым органом порядка применения льгот по международному налоговому соглашению не сохранился. Функции государственного контролера в наиважнейшей сфере недопущения минимизации налогообложения были делегированы налоговым агентам, что было воспринято многими налоговедами как облегчение и совершенствование процедур применения международных налоговых соглашений. Однако на поверку перемена субъекта контроля привела к отступлению страны от международных тенденций в сфере международного налогообложения и сдаче позиций в борьбе с недолжным применением международных налоговых соглашений.

Выводы

В сложившейся в России геоэкономической и геополитической ситуации представляется необходимым переход к новой мобилизации

онной модели налогообложения и налогового администрирования в международной сфере, в том числе за счет трансформации подходов к контролю статуса ФПД, в целях более эффективного использования внутренних ресурсов и появившихся внешних возможностей, включая значительный арсенал доступных налоговым органам средств в части обмена информацией с зарубежными странами.

Исходя из логики НК РФ бремя ответственности за признание статуса ФПД у иностранного получателя дохода лежит на российской организации, выплачивающей доход

Такая мобилизационная модель может формироваться посредством изменения механизма контроля за статусом лица, имеющего фактическое право на доход из российских источников, включающего принятие ряда мер.

Так, необходимо унифицировать и формализовать подтверждения или отказа от статуса ФПД иностранного лица. Для целей применения международных договоров и освобождения от налогообложения в России (обложения по пониженным ставкам) следует ввести в России специальную форму заявления лица, обладающего статусом ФПД в отношении конкретного вида дохода из российских источников, подобную ранее применявшейся форме № 1011DT (1997), отражающей одновременно информацию и о резидентстве данного лица, и о его фактическом праве на доход, и об обязанности уплаты налогов с данного дохода в государстве резидентства, предусмотрев возможность автоматизированной обработки данного заявления. Как общее правило, такое заявление вместе с подтверждающими статус ФПД документами предлагается представлять российскому налоговому агенту для контроля правомерности применения международного договора.

В дальнейшем в особо сложных случаях (например, если у налогового агента имеются основания полагать, что у него недостаточно сведений, представленных лицом в подтверждение

статуса ФПД, или они недостоверны) контроль за соответствием такого лица критериям ФПД целесообразно выводить в плоскость предварительных соглашений (рулингов) российского налогового агента и налогового органа.

Такой подход наиболее эффективен, поскольку обеспечит одновременное применение различных механизмов проверки статуса ФПД, в том числе доступных исключительно налоговому органу. Заключение подобных предварительных соглашений о статусе ФПД значительно снизит расходы участников налоговых правоотношений на администрирование и комплаенс,

минимизирует налоговые риски налоговых агентов при удовлетворении фискальных интересов государства, а значит, обеспечит поддержание конкурентоспособности российских налоговых агентов, послужит формированию партнерских взаимоотношений между налоговыми органами и налоговыми агентами. Главным результатом будет восстановление государственного контроля за применением международного договора должным лицом, что на сегодняшний день является одной из первоочередных задач в деле противодействия размыванию российской налоговой базы.

Литература

1. Брук Б.Е. Кодификация концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве // Закон. 2013. № 4.
2. Гончаренко Л.И. К вопросу о налоговом стимулировании // Инновационное развитие экономики. 2014. № 6 (23). С. 28.
3. Полежарова Л.В., Заривный А.В. Контролируемые иностранные компании, резидентство организаций и бенефициар: предложения по совершенствованию налоговой политики России // Экономика. Налоги. Право. 2015. № 3. С. 122–128.
4. Полежарова Л. Концепция фактического получателя дохода в международных налоговых отношениях // Академия бюджета и казначейства Минфина России // Финансовый журнал. 2011. № 4. С. 83–96.
5. Model Tax Convention (Condensed Version), OECD. 2014.
6. Официальный сайт ФНС России. URL: <http://www.nalog.ru> (дата обращения: 10.07.2016).
7. Официальный сайт Службы внутренних доходов США. URL: <http://www.irs.gov> (дата обращения: 10.07.2016).

References

1. Brook B.E. Codification of the concept of the beneficial owner in the Russian tax legislation [Kodifikacija koncepcii beneficiarnogo sobstvennika v rossijskom nalogovom zakonodatel'stve]. *Zakon — Law*, 2013, No. 4.
2. Goncharenko L.I. On the question of tax incentives [K voprosu o nalogovom stimulirovanii]. *Innovacionnoe razvitie jekonomiki — Innovative Economic development*, 2014, No. 6 (23), p. 28.
3. Polezharova L.V., Zarivny A.V. Controlled Foreign Companies, Residency and the Beneficiary: Proposals for Development of the Russian Tax Policy [Kontroliruemye inostrannye kompanii, rezidentstvo organizacij i beneficiar: predlozhenija po sovershenstvovaniju nalogovoj politiki Rossii]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo — Economics, Taxes & Law*, 2015, No. 3, pp. 122–128.
4. Polezharova L. End Income Recipient Concept in the International Tax Environment [Koncepcija faktičeskogo poluchatelja dohoda v mezhdunarodnyh nalogovyh otnoshenijah]. *Akademija bjudzheta i kaznachejstva Minfina Rossii. Finansovyj zhurnal — Budget and Treasury Academy of Ministry of Finance of Russia. Financial journal*, 2011, No. 4, pp. 83–96.
5. Model Tax Convention (Condensed Version), OECD. 2014
6. Federal tax service. Available at: <http://www.nalog.ru> (accessed: 10.07.2016).
7. Internal Revenue Service, IRS. Available at: <http://www.irs.gov> (accessed: 10.07.2016).