

Table of Contents

РОССИЯ — ФНС России и Минфин России

Разъяснения о применении MLI, теста основной цели и о злоупотреблении соглашениями

Справочный материал по России как партнёру Казахстана по СИДН. Национального доклада по России в IFA Cahiers vol. 109B (2025) нет — материалы ниже собраны отдельно. Отдельного документа «методические рекомендации по применению теста основной цели» в России **не издано**. Функционально роль такого документа выполняют письма ФНС ниже, а также концепция «лица, имеющего фактическое право на доход».

1. Письмо ФНС России от 09.03.2023 № ШЮ-4-13/2691@ — базовый документ

«О налогообложении иностранных организаций, получающих доходы от источников в Российской Федерации, а также порядке применения положений СОИДН» (вместе с «Порядком применения Многосторонней конвенции... на примере Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр...»).

- Оригинал: docs/Russia_FNS_Letter_ShYu-4-13-2691_09-03-2023_S0IDN_RU.html,
docs/Russia_FNS_Poryadok_primeneniya_MLI_prilozhenie_RU.html
- Источник: КонсультантПлюс, cons_doc_LAW_442069

Ключевые положения Приложения («Порядок применения Многосторонней конвенции»)

Документ представляет собой **пошаговую методику**, как налоговому органу и налоговому агенту определить, применяется ли MLI к конкретному СОИДН и в каком объёме:

«Чтобы определить, будут ли действовать отдельные положения Многосторонней конвенции, необходимо проверить, выбрали ли оба государства (стороны по конкретному СОИДН) одинаковый режим присоединения к Многосторонней конвенции. **Многосторонняя конвенция применяется только в той части, где такие режимы совпадают у обоих государств.** Такую проверку можно осуществить с помощью материалов, размещённых ОЭСР, включая матрицу для проверки статуса Многосторонней конвенции и её

отдельных положений. Доступна таблица соответствия условий по каждому государству.»

Далее ФНС последовательно разбирает графы базы данных ОЭСР (MLI Matching Database):

- **«Article 2 | Covered Tax agreement»** — включено ли СОИДН обоими государствами в периметр Конвенции;
- **«Article 6 | Purpose of a Covered Tax Agreement»** — замена преамбулы. Для СОИДН с Кипром преамбула заменена текстом п. 1 ст. 6 Конвенции: > «Намереваясь устранить двойное налогообложение в отношении налогов, на которые распространяется настоящее соглашение, не создавая возможности для неналогообложения или пониженного налогообложения посредством избежания или уклонения от уплаты налогов (в том числе путём использования схем, направленных на получение косвенным образом резидентами третьих юрисдикций льгот и преимуществ, предусмотренных таким соглашением)»;
- **«Article 7 | Prevention of Treaty Abuse»** — выбор государств в части предотвращения злоупотребления. ФНС отмечает: **«В отличие от Российской Федерации Республика Кипр выбрала применение “правила основной цели” без учёта положений об упрощённом ограничении применения льгот. В этой связи в отношении СОИДН с Кипром будет применяться только “правило основной цели”».**

Текст РРТ в официальном русском переводе, приведённом ФНС: > «Льготы на основании [настоящего Соглашения] не предоставляются в отношении вида дохода или капитала, если, принимая во внимание все соответствующие факты и обстоятельства, есть основания полагать, что получение такой льготы было одной из основных целей какой-либо структуры или сделки, которые прямо или косвенно привели к этой льготе, если только не было установлено, что предоставление такой льготы в этих обстоятельствах будет соответствовать целям и задачам соответствующих положений [настоящего Соглашения]».

Вывод ФНС: **«Таким образом, использование льгот, установленных СОИДН с Кипром, поставлено в зависимость от выполнения данных условий.»**

- **«Article 16 | Mutual Agreement Procedure»** — изменения статьи о взаимосогласительной процедуре (заявление может быть подано компетентному органу **любой** из Договаривающихся Юрисдикций в течение трёх лет);
- **«Article 36 | Entry into Effect»** — даты начала применения. Для России: **в отношении налога у источника — с 1 января 2021 г.; в отношении иных налогов — с 1 января 2022 г.**

Оценка. Это не методология применения РРТ по существу (материальных критериев «основной цели» ФНС не даёт), а **процедурная инструкция по определению применимости MLI**. По содержательному наполнению документ ближе к канадскому Backgrounder, чем к австралийскому PS LA 2020/2.

2. Письмо ФНС России от 05.08.2024 № ШЮ-4-13/8897@ — «О порядке применения СОИДН» (SLoB)

- Оригинал: docs/Russia_FNS_Letter_ShYu-4-13-8897_2024_SOIDN_RU.html, docs/Russia_FNS_Letter_8897_consultant_RU.html
- Источники: КонсультантПлюс cons_doc_LAW_482240; ГАРАНТ.РУ doc/409380327

Издано в дополнение к письму № ШЮ-4-13/2691@. Посвящено **действию пунктов 8–13 статьи 7 Многосторонней конвенции — Упрощённому положению об ограничении льгот (Simplified Limitation on Benefits, SLoB).**

«Упрощённое положение об ограничении льгот представляет собой **дополнительный объективный тест**, предусматривающий ряд нормативных критериев и признаков, определяющих право получателя дохода иметь право на получение любых льгот, установленных СОИДН. Получатель дохода, который не удовлетворяет критериям данного теста, не будет иметь права на льготу, установленную таким СОИДН.»

Письмо содержит **закрытый перечень СОИДН, к которым применяется SLoB** (то есть где обе стороны выбрали SLoB), с датами начала применения:

№	Юрисдикция	Налог у источника	Прочие налоги	Статус СОИДН
1	Греция	с 01.01.2022	с 01.01.2023	частично приостановлено с 08.08.2023
2	Дания	с 01.01.2021	—	частично приостановлено с 08.08.2023; прекратило действие с 01.01.2024 (денонсация)
3	Индия	с 01.01.2021	—	действует
4	Исландия	с 01.01.2021	—	частично приостановлено с 08.08.2023
5	Казахстан	с 01.01.2021	с 01.01.2022	действует
6	Мексика	с 01.01.2025	—	действует
7	Норвегия	с 01.01.2021	—	частично приостановлено с 08.08.2023
8	Словакия	с 01.01.2021	—	частично приостановлено

№	Юрисдикция	Налог у источника	Прочие налоги	Статус СОИДН с 08.08.2023
9	Чили	...	...	...
Значение для Казахстана. Конвенция РК — РФ входит в узкий круг соглашений, где обе стороны выбрали и PPT, и SLoB. Поэтому по выплатам между Казахстаном и Россией требуется двухступенчатый анализ: сначала объективный тест «квалифицированного лица» (SLoB), затем тест основной цели (PPT). Даты начала применения SLoB по этой Конвенции: 01.01.2021 — налог у источника, 01.01.2022 — иные налоги.				

3. Письмо ФНС России от 28.04.2018 № СА-4-9/8285@ — фактическое право на доход

«О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)»

- Оригинал: docs/Russia_FNS_Letter_SA-4-9-8285_28-04-2018_beneficial_owner_RU.html

Это — **фактический российский аналог национального руководства по злоупотреблению соглашениями**. Ключевые положения (цитаты):

«Федеральная налоговая служба **в целях выработки единообразных подходов при формировании доказательственной базы** по спорам, связанным с оспариванием выводов налоговых органов о неправомерном применении налогоплательщиками и налоговыми агентами преференций по международным соглашениям об избежании двойного налогообложения, сообщает следующее.»

«В случаях выявления фактов размывания налоговой базы и вывода из-под налогообложения доходов **концепция “лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)”**, используется в качестве **универсального инструмента по борьбе со злоупотреблениями нормами международных соглашений**.»

«При этом “фактический получатель (бенефициарный собственник) дохода” применяется **не в узком техническом смысле**, а должен пониматься исходя из целей и задач международных договоров об избежании двойного налогообложения и с учётом таких основных принципов, как **предотвращение злоупотребления положениями договора и преобладание сущности над формой**.»

«Соглашения об избежании двойного налогообложения не могут применяться к ситуациям, когда стоящие за предоставлением финансирования и выплатой дохода отношения **не связаны с привлечением иностранного капитала в российскую экономику**, а действия участников этих отношений направлены лишь на создание удобного (льготного) налогового режима.»

«Основным вопросом, который исследуется в спорах о применении норм международных соглашений, становится **оценка деловой цели и правильной квалификации существа совершённых сделок (операций).**»

«Применение налоговых преференций признаётся неправомерным, когда совокупность сделок (операций) позволяет сделать вывод о том, что **основной их целью было выведение дохода, полученного в России, из-под налогообложения и формальное совершение операций** в целях использования преимуществ по международному соглашению.»

«Налогоплательщики должны **обосновывать необходимость совершения сделок (операций) в определённой форме, вовлечение иностранных компаний в структуру бизнеса и сделок (операций), а также предоставлять доказательства разумности сделанного выбора и обоснованности предпринимательского риска.**»

Ключевые дела, на которые ссылается ФНС: № А27-25564/2015 (ОАО «СУЭК-Кузбасс», ВС РФ); №№ А55-18894/2016, А55-11332/2016, А55-9050/2017 (АО «СМАРТС»); № А11-6602/2016 (ПАО «Владимирская энергосбытовая компания»); № А11-9880/2016 (ООО «Русджам»); № А03-14667/2015 (ОАО «Черемновский сахарный завод»); № А32-18982/2016 (ОАО «Сахарный завод “Ленинградский”»); № А64-3695/2016 (ЗАО «Уваровский сахарный завод»); № А32-20242/2016 (ОАО «Кристал-2»); № А62-3777/2017 (ООО «Актив Рус»).

4. Письмо ФНС России от 06.05.2019 № СА-4-7/8448@

«Обзор судебных споров по вопросам применения положений международных налоговых договоров и злоупотребления законодательством при трансграничных операциях»

- Оригинал: docs/Russia_FNS_Letter_SA-4-7-8448_06-05-2019_obzor_sporov_RU.html
- Источник: КонсультантПлюс cons_doc_LAW_325224

Обзор судебной практики, направляемый нижестоящим налоговым органам для использования в работе. Наряду с письмом № СА-4-9/8285@ образует фактическую методологическую базу российской практики отказа в льготах по СОИДН.

5. Иные российские источники

- **Минфин России** — «Список синтезированных текстов Многосторонней конвенции (MLI) и международных договоров об избежании двойного налогообложения»: <https://minfin.gov.ru> (Документы, id_4=132752).
- **Информационное сообщение Минфина России от 21.01.2021 «О начале применения Многосторонней Конвенции...».**

- **Статья 54.1 НК РФ** — внутренняя общая норма против злоупотреблений; применяется параллельно с концепцией фактического права на доход и с РРТ.
 - **Пункты 2–4 статьи 7 НК РФ** — «сквозной подход» и требование о фактическом праве на доход.
-

Ключевые выводы по российскому подходу

1. **Специального руководства по РРТ нет.** Позиция ФНС по злоупотреблению соглашениями изложена через концепцию **фактического права на доход**, которая прямо названа «универсальным инструментом по борьбе со злоупотреблениями нормами международных соглашений».
2. Это отличает российский подход от финского, чилийского и китайского, где фактический получатель дохода и тест цели прямо признаны **независимыми** тестами; в российской практике они фактически слиты.
3. Материальный критерий, применяемый ФНС, ближе к стандарту **«основная цель»** (выведение дохода из-под налогообложения), а не «одна из основных целей», как в тексте РРТ.
4. Основной инструмент доказывания — **деловая цель и переквалификация существа сделок**; бремя обоснования структуры фактически возложено на налогоплательщика.
5. **Что это означает для казахстанской стороны.** При выплатах из Казахстана в Россию (и наоборот) следует исходить из того, что российский налоговый орган будет анализировать структуру прежде всего через фактическое право на доход и деловую цель, а не через текст РРТ. Поэтому досье по сделке целесообразно формировать сразу под оба стандарта: обоснование деловой цели и вовлечения каждой компании в структуру — и отдельно соответствие критериям SLoB.

Материал включён как справка по России — партнёру Казахстана по СИДН, к которому применяются одновременно РРТ и SLoB. Компиляция официальных документов; тексты приведены на языке оригинала (русский), перевод не требовался.