

Налоговое право

Мониторинг применения арбитражными судами соглашений об избежании двойного налогообложения в 2021-2023 гг.

Аналитическая записка

Эксперт: Килинкарлова Елена Васильевна, к.ю.н., доцент, доцент кафедры административного и финансового права СПбГУ

Общая характеристика исследования

Настоящее исследование проведено в рамках проекта по комплексному мониторинговому исследованию в 2023 году по теме «Мониторинг правоприменительной практики в области налогообложения трансграничных сделок (операций)» (приказ проректора СПбГУ по стратегическому развитию и партнерству «О создании рабочих групп для проведения комплексных мониторинговых исследований в 2023 году» от 29.09.2023 № 12498/1).

Отечественное правовое регулирование налогообложения трансграничных сделок (операций) включает в себя национальное правовое регулирование (представленное прежде всего Налоговым кодексом РФ, далее также НК РФ) и международные договоры России по вопросам налогообложения, среди которых центральное место занимают соглашения об избежании двойного налогообложения (далее также соглашения, СоИДН).

Целью данного исследования является анализ судебных решений Верховного Суда РФ и арбитражных судов округов за 2021-2023 гг., в которых были применены российские соглашения об избежании двойного налогообложения. Отбор решений осуществлялся с использованием справочной правовой системы «КонсультантПлюс» на основе наличия упоминания в тексте решений словосочетания «соглашение об избежании двойного налогообложения» (с разными вариантами окончаний). Результатом поиска стали решения арбитражных судов по 38 делам, по которым было проанализировано 73 судебных решения. За основу были взяты решения Верховного суда РФ и арбитражных судов округов, однако при необходимости уточнить фактические обстоятельства и позиции судов также анализировались решения нижестоящих судов.

В рамках общей характеристики проанализированных судебных решений хотелось бы обратить внимание на следующее.

Во-первых, среди решений Верховного Суда РФ преобладают определения об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ: из пятнадцати дел, в которых были поданы кассационные жалобы в Верховный Суд РФ, только одно дело (дело ПАО «Уральский банк реконструкции и развития») было передано в Судебную коллегию по экономическим спорам. Принятое по данному делу решение было включено в Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, утвержденный Президиумом Верховного Суда РФ 13.12.2023.

Во-вторых, следует отметить распределение практики применения соглашений об избежании двойного налогообложения между арбитражными судами округов. Лидером является Московский округ – пятнадцать дел. Другие суды округов рассмотрели заметно меньше дел: шесть дел – Восточно-Сибирский округ, шесть дел – Северо-Западный округ, пять дел – Уральский округ, по три дела - Западно-Сибирский округ и Северо-Кавказский округ, одно дело – Поволжский округ. В целом подобное распределение судебной практики по округам объясняется спецификой организации бизнеса, в отношении которого подлежат применению соглашения об избежании двойного налогообложения.

В-третьих, география примененных соглашений об избежании двойного налогообложения достаточно широка – наряду с традиционным Кипром (который сохраняет лидерство) это Австрия, Беларусь, Великобритания, Германия, Гонконг, Иран, Канада, Мальта, Нидерланды, Польша, Сингапур, Турция, Франция, Чехия, Швейцария, Япония.

Наконец, в качестве предварительного замечания можно отметить, что практически все решения в рамках споров между налоговым агентом и налоговым органом заканчивались в пользу публичного субъекта.

Анализ судебных решений позволил выявить несколько тематических блоков, в рамках которых далее будет рассмотрена судебная практика:

1. Общие вопросы применения соглашений;
2. Фактическое право на доход;
3. Налогообложение пассивных доходов;
4. Другие категории доходов;
5. Противодействие злоупотреблениям при применении соглашений
6. Зачет налога;
7. Применение Модельной конвенции ОЭСР и комментариев к ней;
8. Взыскание неосновательного обогащения налоговым агентом с налогоплательщика.

1. Общие вопросы применения соглашений

1.1. Положения соглашений об избежании двойного налогообложения не предоставляют налогоплательщикам право произвольного выбора, в каком из государств – государстве резидентства налогоплательщика или государстве источника дохода – следует платить налог. Данные подходы нашли отражение в судебной практике¹ и письмах ФНС России².

Вместе с тем формулировка «могут облагаться налогом», применяемая в дистрибутивных правилах соглашений в отношении одного или обоих государств, все равно порой приводит налогового агента к ошибочному выводу о возможности выбора государства, в котором следует заплатить налог, и неисполнению обязанности удержать налог в России как государстве источника дохода. С соответствующими ошибочными доводами налоговых агентов суды столкнулись в двух делах *ООО «Микрокредитная компания «Выручай-Деньги»*³ (соглашение с Чехией) и деле *ООО «Полимекс-Мостосталь-Восток»*⁴ (соглашение с Польшей).

1.2. Традиционным камнем преткновения для применения соглашений об избежании двойного налогообложения становится надлежащее подтверждение постоянного местонахождения иностранной организации в государстве, с которым у Российской Федерации есть соответствующий международный договор. Не стали исключением и споры за анализируемый период.

¹ Пункт 9 Обзора практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов, утвержденного Президиумом Верховного Суда РФ 12.07.2017.

² См. напр.: письмо ФНС России от 20.02.2021 № ШЮ-4-13/2243@ «Об отдельных вопросах контроля налоговых расчетов (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов», письмо ФНС России от 09.03.2023 № ШЮ-4-13/2691@ «О налогообложении иностранных организаций, получающих доходы от источников в Российской Федерации, а также порядке применения положений СОИДН».

³ Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 01.03.2023 № Ф07-1295/2023 по делу № А56-50604/022, постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.02.2023 № Ф07-32007/2023 по делу № А56-32007/2022.

⁴ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 06.08.2022 № Ф05-29657/2022 по делу № А40-35559/2022, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.08.2022 № 09АП-46085/2022 по делу № А40-35559/2022.

В деле *ООО «Ейск-Приазовье-Порт»*⁵ в применении льготы по соглашению с Великобританией было отказано, поскольку не были представлены документы, подтверждающие постоянное пребывание иностранной организации в соответствующем государстве. Не справился с подтверждением постоянного местонахождения в государстве, с которым заключено СоИДН, налогоплательщик в деле *АО «Севмаш-Шельф»*⁶ - была предоставлена выписка из Торгового реестра торговой палаты Нидерландов. Документы не от надлежащего органа были предоставлены и в деле *АО «Оптима»*⁷ и в применении соглашения с Гонконгом было отказано. В деле *ООО «Агронефтепродукт»*⁸ подробно рассматривался вопрос о соответствии многочисленных сертификатов налогового резидентства предъявляемым требованиям (Швейцария, Мальта, Кипр, Турция), однако не по всем из них было принято отрицательное решение.

1.3. Из общей череды дел о подтверждении постоянного местонахождения выделяется дело *АО «Ленстройтрест»*⁹, в котором налогоплательщик настаивал на применении специального правила Налогового кодекса РФ для случаев выплаты доходов по операциям с иностранными банками – в этом случае подтверждение факта постоянного местонахождения иностранного банка в государстве, с которым имеется международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, не требуется, если такое местонахождение подтверждается сведениями общедоступных информационных справочников (подп. 4 п. 2 ст. 310 НК РФ). Суд указал, что данное правило применяется только при осуществлении выплат самому банку, т.е. головному офису, а при выплате доходов филиалу иностранного банка необходимо располагать документом, выданным компетентным органом государства, в котором расположен филиал, о подтверждении налогового резидентства филиала по смыслу соответствующего СоИДН. Соответственно, налоговому агенту, который осуществлял выплаты филиалу банка, было отказано в применении льготы по соглашению, т.к. использованных им данных из общедоступных источников оказалось недостаточно.

1.4. Среди дел, касающихся общих вопросов применения соглашений, хотелось бы привести дело *Валютного управления Сингапура (The Monetary Authority of Singapore)*¹⁰, в котором решался вопрос о допустимости возврата излишне уплаченного налога на прибыль организаций в отношении дивидендов, выплаченных в пользу Валютного управления Сингапура. В данном деле ключевым стал не вопрос о применении соглашения (хотя соответствующие нормы приведены в судебных решениях), а то, что был пропущен срок на обращение в суд с заявлением о возврате излишне удержанного налога.

Валютное управление Сингапура – это центральный банк и финансовый регулятор Сингапура, и выплаты в его адрес приравнены для целей применения СоИДН к выплатам в адрес Правительства государства. С 01.01.2017 соглашение с Сингапуром действовало с учетом протокола от 17.11.2015, которым дивиденды, возникающие в одном государстве и выплачиваемые Правительству другого государства, освобождались от налогообложения в

⁵ Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21.04.2021 № Ф08-3210/2021 по делу № А32-23798/2020.

⁶ Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 26.08.2021 № Ф07-9669/2021 по делу № А05-7568/2020.

⁷ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23.03.2023 № Ф09-1180/23 по делу № А60-19423/2022.

⁸ Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 01.11.2023 № Ф08-8522/2023 по делу № А32-9895/2022.

⁹ Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 09.12.2021 № Ф07-17205/2021 по делу № А56-16972/2021, отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам определением Верховного Суда РФ от 05.04.2022 № 307-ЭС22-3183 по делу № А56-16972/2021.

¹⁰ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 13.06.2023 № Ф05-11133/2023 по делу № А40-17343/2022, отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам определением Верховного Суда РФ от 13.10.2023 № 305-ЭС23-18789 по делу № А40-17343/2022.

государстве источника. До этого к данным выплатам применялись правила, допускающие налогообложение в государстве источника по ставке 5% или 10%.

Соответственно, дивиденды, выплаченные в 2017 г. Валютному управлению Сингапура, не должны были облагаться налогом на прибыль организаций в России, а удержанный налоговым агентом налог являлся излишне уплаченным. Вместе с тем все три судебные инстанции отказали Валютному управлению Сингапура в возврате налога по причине пропуска им срока на обращение в суд с заявлением на возврат излишне удержанного налога, а Верховный Суд РФ не нашел оснований для передачи кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам.

1.5. Пропуск срока (однако уже иного) стал судьбоносным и в деле *ООО «РТ-Информ»*¹¹.

ООО «РТ-Информ» обратилось с иском о взыскании неосновательного обогащения. Требование о неосновательном обогащении было основано на том, что при осуществлении выплат по лицензионным договорам в пользу белорусской компании налог на прибыль организаций, подлежащий уплате в РФ на основании положений НК РФ и соглашения с Республикой Беларусь, не был удержан, и после вынесения решения налогового органа ООО «РТ-Информ» как налоговый агент за счет собственных средств уплатило налог на прибыль организаций. Соответствующие суммы и были заявлены российским обществом как суммы неосновательного обогащения.

Суды при рассмотрении дела использовали разную аргументацию, однако неизменным оставался результат – налоговому агенту было отказано во взыскании неосновательного обогащения.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд первой инстанции исходил из того, что обязанность по уплате налога лежала именно на истце как на российской организации, выплачивающей доход иностранной организации. Суд пришел к выводу, что неосновательное обогащение на стороне ответчика не возникло; поскольку право истца не нарушено, применение срока исковой давности исключается.

Данная позиция напрямую противоречит положениям отечественного законодательства, и суд апелляционной инстанции применил аргумент о пропуске истцом срока исковой давности, заявленный ответчиком. Суд указал, что трехгодичный срок исковой давности начал течь в момент, когда истец перечислил ответчику денежные средства (лицензионное вознаграждение). Именно в момент перечисления денежных средств истец как налоговый агент, обязанный знать и соблюдать налоговое законодательство, должен был узнать о нарушении своего права, т.е. о возникновении неосновательного обогащения на стороне ответчика.

Заявления о том, что срок исковой давности должен исчисляться с даты предъявления истцу требований со стороны налогового органа, суд посчитал необоснованными. Как указал суд, условия лицензионных договоров свидетельствуют о согласовании сторонами лицензионного вознаграждения, и установленные сторонами условия оплаты не препятствовали удержанию истцом суммы налога. Суд посчитал, что ни требование налогового органа о предоставлении пояснений относительно оснований неудержания истцом, как налоговым агентом, налога на прибыль с ответчика, ни перечисление истцом соответствующей суммы в бюджет РФ, не может служить основанием для изменения начала течения срока исковой давности.

¹¹ Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.12.2022 № 11АП-18306/2022 по делу № А65-17892/2022, постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 28.03.2023 № Ф06-1517/2023 по делу № А65-17892/2022, отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам определением Верховного Суда РФ от 26.07.2023 № 306-ЭС23-12068 по делу № А65-17892/2022.

Решение апелляционного суда округа было поддержано решением суда округа, а Верховный суд РФ отказал в передаче дела на рассмотрение в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ.

2. Фактическое право на доход

2.1. Среди дел, рассмотренных в 2021-2023 гг., сохраняется определенное количество споров, связанных с отказом в применении льгот по соглашениям в связи с отсутствием у налогоплательщика фактического права на доход.

В деле *ООО «Краснобродский Южный»* вопрос о применении соглашения с Кипром возник в связи с наличием спора о включении требования ФНС России в реестр требований в рамках дела о банкротстве *ООО «Краснобродский Южный»*.¹² Среди вопросов, рассмотренных судом, был отказ в применении статьи соглашения с Кипром о дивидендах, поскольку кипрская компания была технической и не имела фактического права на дохода.

Отказ в применении льгот по соглашению с Кипром в связи с отсутствием фактического права на доход привело в отношении налогообложения дивидендов имел место также в делах *ООО «Тагильское пиво»*¹³, *АО «Южуралзолото Групп Компаний»*¹⁴, *АО «ОХК «Уралхим»*¹⁵, а в отношении процентов – в деле *АО «Морской акционерный банк»*¹⁶.

Весьма примечательно, что все указанные выше дела связаны с применением соглашения с Кипром. Что касается признаков отсутствия фактического права на доход, то в целом они вписываются в стандарты, сформированные судебной практикой и обобщенные ФНС России¹⁷.

2.2. В двух делах, которые в 2021 г. дошли до Верховного Суда РФ, однако по которым в передаче дела в Судебную коллегию по экономическим спорам было отказано, суды отказали в применении соглашения с Нидерландами в отношении выплачиваемых российскими организациями дивидендов в связи с отсутствием фактического права на доход с последующим применением сквозного подхода и применили соглашение с Канадой – это дела *АО «Чукотская горно-геологическая компания»*¹⁸ и *ООО «Северное золото»*¹⁹.

¹² Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 06.12.2021 № 07АП-6010/2019(23), 07АП-6010/2019(24) по делу № А27-9400/2019, постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 18.04.2022 № Ф04-4605/2020 по делу № А27-9400/2019.

¹³ Постановление Арбитражного суд Уральского округа от 16.11.2023 № Ф09-7533/23 по делу № А60-34102/2022.

¹⁴ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 13.09.2021 № Ф09-6263/21 по делу № А76-5391/2020.

¹⁵ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 03.02.2022 № Ф05-34946/2021 по делу № А40-99373/2020.

¹⁶ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 18.05.2022 № Ф05-9067/2022 по делу № А40-258255/2020.

¹⁷ См. напр.: письмо ФНС России от 17.05.2017 № СА-4-7/9270@ (ред. от 31.05.2017) «О практике рассмотрения споров по вопросу неправомерного применения налоговыми агентами льготных условий налогообложения при взимании налога на прибыль с доходов иностранных организаций», письмо ФНС России от 28.04.2018 № СА-4-9/8285 «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)», 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», письмо ФНС России от 08.08.2019 № ЕД-4-13/15696@ «О фактическом праве холдинговых компаний на доход от источников в Российской Федерации».

¹⁸ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 17.11.2020 № Ф05-18602/2020 по делу № А40-282232/2019, отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам определением Верховного Суда РФ от 12.03.2021 № 305-ЭС21-713 по делу № А40-282232/2019.

¹⁹ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 09.06.2021 № Ф05-11475 по делу № А40-244218/2019, отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам определением Верховного Суда РФ от 04.10.2021 № 305-ЭС21-17222 по делу № А40-244218/2019.

Объединяет эти два дела также и то, что в обоих случаях лицом, имеющим фактическое право на доход, была признана одна и та же компания – канадская компания «Kinross Gold Corporation».

2.3. Среди дел, связанных с применением концепции фактического права на доход, обращает на себя внимание дело ПАО «Уральский банк реконструкции и развития»²⁰, в котором решался вопрос о применении льгот по соглашению с Сингапуром в отношении процентов по займам. Данное дело примечательно по нескольким причинам.

Во-первых, это единственное дело, связанное с применением соглашений об избежании двойного налогообложения, которое за период 2021-2023 годов было рассмотрено Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда РФ. Во-вторых, интересно то, что суды первых трех инстанций, вынесли решения в пользу налогового агента (а решения в пользу налогового агента при применении соглашений об избежании двойного налогообложения встречаются крайне редко), где согласились с наличием у налогоплательщика фактического права на доход, однако Верховный суд РФ с данным подходом не согласился и направил дело на повторное рассмотрение.

И, конечно, интерес представляют выводы, которые можно сделать из соответствующих решений. В рамках анализа содержания судебных решений по данному делу хотелось бы отметить два момента.

Верховный суд РФ указал, что высокий уровень реального экономического присутствия и осуществление предпринимательской деятельности не имеют правового значения для разрешения спора, если получатель дохода выполнял посреднические функции в интересах иного лица. Действительно, наличие фактического права на доход не находится в прямой взаимосвязи с данными обстоятельствами, хотя наиболее часто в судебных решениях мы видим отказ в фактическом праве на доход тем иностранным компаниям, которые не имеют признаков реальной хозяйственной деятельности.

Кроме этого в данном деле обращает на себя внимание то, что налоговый агент (банк) и налогоплательщик не имели никаких признаков взаимозависимости и, как указывают суды, из заключенных договоров следовало, что сингапурская компания заключала договоры займа от своего имени и в своих интересах, как самостоятельный участник гражданского оборота, не указывая, что является агентом материнской компании из офшорной юрисдикции. Вывод о транзитном движении средств был сделан налоговым органом на основании данных, полученных в рамках международного взаимодействия с компетентными органами Сингапура, которые включали пояснения сингапурской компании, финансовую отчетность по стандартам МСФО, выписки по банковским счетам и другие документы, в том числе налоговые декларации, из которых можно было сделать вывод, что сингапурская компания действовала исключительно в качестве агента своей материнской компании. Если проверка такого уровня становится обязательной для налогового агента при принятии решения о применении соглашения при выплате дохода независимому иностранному контрагенту, то это существенным образом повышает требования к данному участнику налоговых правоотношений, который, как следует из сформировавшихся в судебной практике подходов, за подобную ошибку будет нести не только ответственность за неисполнение обязанности по удержанию налога, но также будет уплачивать неударженный налог и пени за счет собственных средств с дальнейшей перспективой взыскания соответствующих сумм с налогоплательщика в рамках гражданско-правовых механизмов.

3. Налогообложение пассивных доходов

²⁰ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 27.09.2022 по делу № А40-121109/22-140-2218, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 26.12.2022 № 09АП-79451/2022 по делу № А40-121109/2022, постановление Арбитражного суда Московского округа от 19.04.2023 № Ф05-6125/2023 № А40-121109/2022, определение Верховного Суда РФ от 21.08.2023 № 305-ЭС23-13710 по делу № А40-121109/2022, определение Верховного Суда РФ от 06.10.2023 № 305-ЭС23-13710 по делу № А40-121109/2022.

3.1. Квалификация выплат в качестве дивидендов

3.1.1. В деле *ООО «Фирма «Лариса-Сити»*²¹ при применении соглашения с Кипром суды указали, что разница между выплаченной иностранной компании при выходе из российского общества действительной стоимостью доли и первоначальным взносом этой компании в уставный капитал общества квалифицируется для целей применения соглашения как дивиденды, а доход в размере первоначального вклада квалифицируется как «другие доходы».

3.1.2. В деле *ООО «Совкомбанк страхование жизни»*²² для целей применения соглашения с Германией в качестве дивидендов было квалифицировано увеличение номинальной стоимости доли участника при увеличении уставного капитала за счет нераспределенной прибыли. Данный доход был квалифицирован инспекцией и судами как доход в натуральной форме по правилам НК РФ. Суды указали, что нераспределенная прибыль прошлых лет является доходом иностранных компаний, которым иностранные компании распорядились путем увеличения номинальной стоимости своих долей в уставном капитале общества. Аналогичный вывод о том, что увеличение уставного капитала путем увеличения номинальной стоимости доли акционера за счет нераспределенной прибыли прошлых лет является доходом акционера, был сделан в деле *АО «Мир Бизнес Банк»*²³ при применении соглашения с Ираном.

3.1.3. В деле *ООО «Джонсон Матти Катализаторы»*²⁴ суд отказал в применении льготы по соглашению, предусмотренной в отношении роялти, и переqualificировал роялти в дивиденды. Основным аргументом стало то, что с заключением соглашения о роялти общество фактически не приобрело какого-либо ранее отсутствовавшего у него права (и продолжало использовать технологическую информацию, которая была доступна обществу и до заключения соглашения о роялти и которую общество использовало на безвозмездной основе), а лишь приняло на себя обязанность по выплате роялти.

3.1.4. В деле *АО «Данон»*²⁵ в том числе рассматривался вопрос о переqualificации оплаты услуг в дивиденды на основании признания части оплаченных услуг неоказанными. В судебных решениях не отражены формальные основания для переqualificации, российское общество против переqualificации не возражало.

3.2. Применение пониженной ставки по дивидендам

Соглашения об избежании двойного налогообложения могут предусматривать специальные правила применения пониженной ставки по дивидендам, и в рассматриваемый период суды рассмотрели несколько дел, связанных с применением данных правил.

²¹ Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 24.08.2021 № Ф06-7004/2021 по делу № А65-27690/2020, постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного округа от 28.04.2021 № 11АП-4589/2021 по делу № А65-27690/2020, решение Арбитражного суда Республики Татарстан от 15.02.2021 по делу № А65-27690/2020. отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам определением Верховного Суда РФ от 14.12.2021 № 306-ЭС21-23651 по делу № А65-27690/2020.

²² Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14.09.2023 № Ф05-18371/023 по делу № А40-272044/2022.

²³ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 24.08.2023 № Ф05-16104/2023 по делу № А40-243943/2022.

²⁴ Постановление Арбитражного Суда Восточно-Сибирского округа от 09.12.2021 № Ф02-66342021 по делу № А33-5437/2020, отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам определением Верховного Суда РФ от 05.04.2022 № 302-ЭС22-3246 по делу № А33-5437/2020.

²⁵ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 27.01.2023 по делу № А40-133176/22-116-2258, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.06.2023 № 09АП-14867/2023 по делу № А40-133176/2022, постановление Арбитражного суда Московского округа от 29.09.2023 № Ф05-22717/2023 по делу № А40-133176/2022.

3.2.1. В деле *ООО «Асстра Трейд Сервис»*²⁶ при решении вопроса о применении пониженной ставки в отношении дивидендов по соглашению со Швейцарией суд указал, что дополнительное условие применения пониженной ставки в виде инвестиций иностранного капитала в определенном размере (более двести тысяч (200 000) швейцарских франков или их эквивалента в любой другой валюте на момент начисления дивидендов) предполагает, что право на применение пониженной ставки налога связано с размером вложений в капитал российской организации, произведенных конкретным лицом (участником), обладающим фактическим правом на такой доход.

Также суд применил разъяснение, отраженное в пункте 12 Обзора практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов, утв. Президиумом Верховного Суда РФ 12.07.2017, согласно которому внесенный иностранным участником вклад в имущество российской организации учитывается в качестве дополнительного способа инвестирования в капитал общества его участниками.

3.2.2. В деле *ООО «Кучуксульфат» и Karok Investments Limited*²⁷ суды рассмотрели спор о взыскании российской организацией, выполняющей функции налогового агента, неосновательного обогащения с иностранной организации – налогоплательщика. Данное дело в контексте спора между налоговым агентом и налогоплательщиком будет рассмотрено ниже.

Условием для применения пониженной ставки 5% по соглашению с Кипром в рассматриваемый период было в том числе осуществление прямых вложений в капитал компании, выплачивающей дивиденды, суммы, эквивалентной не менее 100 000 долларов США. В течение длительного времени с 2005 по 2017 гг. для подтверждения инвестирования в необходимом объеме иностранная компания предоставляла заключения аудиторов, подтверждающие данное обстоятельство. В 2018 г. данные документы перестали устраивать налоговый орган, который затребовал у налогового агента платежные документы, подтверждающие вложение в уставный капитал.

На запрос российского общества кипрская компания сначала сообщила, что оплата за акции осуществлялась безналичным банковским переводом, документы по которому не могут быть предоставлены в силу ограниченного срока хранения таких документов, а затем в тот же день предоставила копию соглашения о зачете встречных требований между продавцом и покупателем акций. Реестродержатель не располагал документами о формате оплаты акций, основанием для внесения записи в реестре значился протокол внеочередного собрания акционеров компании.

В связи с этим российское общество сделало вывод о наличии в представленных налогоплательщиком документов явных противоречий, и в связи с отсутствием подтверждения факта наличия прямого вложения необходимой суммы перерассчитало налог за 2005-2017 гг., применив вместо ставки 5% ставку 10%.

3.2.3. Интересную комбинацию вопросов, связанных с применением соглашений об избежании двойного налогообложения, предлагает дело *АО «Данон»*²⁸, в котором объединились отказ с применением соглашения с Кипром в связи с отсутствием фактического права на доход, попытка применить соглашение с Францией в рамках сквозного подхода и отказ в применении пониженной ставки по дивидендам в рамках

²⁶ Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 25.05.2023 № Ф07-5095/2023 по делу № А56-106038/2022.

²⁷ Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 01.09.2021 № 07АП-7207/2021 по делу № А03-10399/2020, постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 07.12.2021 № Ф04-7536/2021 по делу № А03-10399/2020, отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам определением Верховного Суда РФ от 05.04.2022 № 304-ЭС22-2647 по делу № А03-10399/2020.

²⁸ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 27.01.2023 по делу № А40-133176/22-116-2258, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.06.2023 № 09АП-14867/2023 по делу № А40-133176/2022, постановление Арбитражного суда Московского округа от 29.09.2023 № Ф05-22717/2023 по делу № А40-133176/2022.

соглашения с Францией в связи с отсутствием надлежащего подтверждения выполнения специального условия ее применения.

При применении пониженной ставки по соглашению с Францией в деле АО «Данон Россия» встал вопрос о подтверждении выполнения специального условия ее применения - подтверждение того, что иностранная компания (получатель дивидендов) подлежит обложению налогом на прибыль организации в соответствии с режимом общего права, предусмотренным налоговым законодательством Франции, и освобождается от уплаты налога из расчета этих дивидендов. Предоставленная справка о налоговом резидентстве французской компании была оценена как ненадлежащее доказательство для подтверждения обоснованности применения пониженной ставки.

В рамках налоговой проверки налоговая инспекция направила запрос в Министерство финансов Российской Федерации, что привело к проведению взаимосогласительной процедуры с участием министерства и компетентного органа Французской Республики, в рамках которой была согласована позиция о том, что выполнение указанного выше специального условия считается соблюденным, если на такой доход распространяется режим налогообложения материнской и дочерней компании. При этой компетентный орган Французской Республики сообщил условия применения режима материнской и дочерней компании, которые не выполняются для взаимоотношений российского общества и французской компании, поскольку такой режим не применяется к случаям косвенного участия материнской компании в дочерней компании.

3.3. Применение статьи о роялти

3.3.1. В деле АО «Почта России»²⁹ при применении статьи о налогообложении роялти возник вопрос о том, к какой категории доходов от авторских прав и лицензий относился спорный доход, поскольку для разных категорий доходов от авторских прав и лицензий предусмотрены разные дистрибутивные правила.

Суды установили, что переданное по договору промышленное оборудование неразрывно связано с лицензионным программным обеспечением – оборудование без соответствующего программного обеспечения работать не может, а программное обеспечение без промышленного оборудования отдельной ценности не имеет. В связи с изложенным выплаты за использование программного обеспечения были квалифицированы как доходы от авторских прав и лицензий, получаемый за использование или предоставление права использования промышленного оборудования, которое подлежало налогообложению в государстве источника по ставке 10%.

3.3.2. В число анализируемых дел попало 3 дела ООО «Сиб инжиниринг»³⁰, в которых налоговый агент оспаривал применение к нему статьи соглашения с Чехией о роялти по лицензионному соглашению в отношении неисключительного права пользования программным обеспечением за вознаграждение. Российское общество заявляло, что выплаченные доходы относятся к постоянному представительству иностранной организации в РФ и не подлежат налогообложению у источника выплаты. Вместе с тем, как указывают суды, никаких доказательств в обоснование данной позиции предоставлено не было, и суды подтвердили обоснованность применения статьи 12 соглашения «Роялти».

4. Другие категории доходов

²⁹ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 07.07.2021 № Ф05-11616/2021 по делу № А40-307656/2019, отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам определением Верховного Суда РФ от 29.10.2021 № 305-ЭС21-198546 по делу № А40-307656/2019.

³⁰ Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 14.12.2022 № Ф02-6212/2022 по делу А33-32891/2021, постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 23.08.2023 № Ф02-4414/2023 по делу № А33-6616/2022, постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 30.08.2023 № Ф02-4436/2023 по делу № А33-32881/2021.

4.1. В деле *ООО «Агронефтепродукт»*³¹ при применении соглашения с Турцией возник вопрос о квалификации договора фрахтования судна (чартер-партии) для целей применения соглашения. Со ссылкой на Кодекс торгового мореплавания РФ суд указал, что чартер-партия – это договор фрахтования судна, т.е. договор морской перевозки определенного товара, и, соответственно, к выплатам по данному договору применяются правила статьи 8 «Прибыль от морских, воздушных и наземных перевозок», на основании которой данные платежи подлежат налогообложению в государстве источника дохода.

4.2. Дело *ООО «Койлтюбинг-Сервиса»* интересно тем, что итоговое решение в споре с налоговым органом было вынесено в пользу налогового агента, однако для этого потребовалось более двух лет с двумя «кругами» рассмотрения дела судами. В данном деле решался вопрос о квалификации выплат по договору международного финансового лизинга – платеже, в отношении которого для применения соглашения (в данном деле – соглашения с Республикой Беларусь) ключевым стал вопрос о том, к какому виду доходов из тех, которые выделяет соглашение, относится соответствующий платеж, и, как следствие, имеет ли государство источника дохода – Российская Федерация, право на его налогообложение. Рассмотрение данного дела началось за пределами анализируемого периода 2021-2023 гг. – в 2019 г., однако данные судебные решения нельзя проигнорировать, поскольку логическое завершение данное дело получило в конце 2021 года.

В рамках первоначального рассмотрения данного дела суды трех инстанций³² квалифицировали данный доход как подпадающий под статью 18 соглашения «Другие доходы», по которой государство источника дохода сохраняет право на налогообложение. Суды исходили из того, что поскольку в соглашении не определены правила налогообложения доходов от лизинга, то к данному виду доходов должна применяться статья 18 «Другие доходы». В обоснование своей позиции суды также ссылались на нормы НК РФ (статьи 309 и 309.1), в которых доходы от лизинговых операций прямо упомянуты, являются доходами от пассивных операций и подлежат налогообложению на территории РФ.

Верховный Суд РФ не согласился с данным подходом, дело было рассмотрено Судебной коллегией по экономическим спорам и направлено на повторное рассмотрение³³.

Верховный Суд РФ обратил внимание на то, что смысл статьи 7 соглашения «Прибыль от предпринимательской деятельности» состоит в том, что по общему правилу прибыль от предпринимательской деятельности облагается в государстве, на территории которого соответствующее предприятие находится и участвует в экономическом обороте (ведет образующую прибыль деятельность непосредственно и (или) через постоянное представительство), за исключением случаев, когда специальными положениями международного договора установлены иные правила налогообложения для определенных категорий доходов, из которых образуется прибыль. В последнем случае специальные правила имеют приоритет над общим. Соответственно, когда предоставление имущества в международный выкупной лизинг не связано с деятельностью постоянного представительства иностранного лизингодателя в РФ (постоянное представительство отсутствует), допустимость налогообложения вознаграждения лизингодателя в РФ как государстве источнике дохода зависит от того, могут ли спорные выплаты быть отнесены к одной из категорий дохода, указанных в специальных положениях международного договора и правил налогообложения, предусмотренных этими положениями.

³¹ Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 01.11.2023 № Ф08-8522/2023 по делу № А32-9895/2022.

³² Решение Арбитражного суда Красноярского края от 01.08.2019 по делу № А33-5439/2019, постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 28.10.2019 по делу № А33-№ А33-5439/2019, постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 20.02.2020 № Ф02-166/2020 № А33-5439/2019.

³³ Определение Верховного Суда РФ от 07.08.2020 № 302-ЭС20-7898 по делу № А33-5439/2019, определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 06.10.2020 № 302-ЭС20-7898 по делу А33-5439/2019.

В отношении статьи 18 «Другие доходы» Верховный Суд РФ отметил, что данная статья распространяется на доходы, возникающие из источников в договаривающихся государствах, о которых не говорится в предыдущих статьях соглашения – то есть на доходы, не образующие прибыль от предпринимательской деятельности согласно статье 7 соглашения, не относящиеся ни к одной из специальных категорий доходов, упомянутых в статьях 8-17 соглашения, либо на случаи получения доходов, не урегулированные иными положениями соглашения, например, при получении доходов из источников в третьих странах. В упрек судам было поставлено то, что они не проанализировали вопрос о том, не подлежит ли применению к спорному доходу статья 10 соглашения «Проценты».

Верховный Суд РФ отправил дело на повторное рассмотрение, в том числе для установления, к какой категории доходов, предусмотренных соглашением, должен относиться доход иностранного лизингодателя исходя из обстоятельств дела.

При повторном рассмотрении суды первой и второй инстанции³⁴ квалифицировали спорные выплаты как проценты, к которым применяется статья 10 соглашения «Проценты», для целей применения которой "проценты" означают доход от долговых требований любого вида и, в частности, доход от правительственных ценных бумаг, облигаций или долговых обязательств, включая премии и выигрыши по этим ценным бумагам, облигациям или долговым обязательствам. К сожалению, в решениях нет подробного обоснования данной квалификации спорных платежей. Суды ссылаются на позицию из судебной практики, согласно которой лизинговые платежи представляют собой плату за финансирование, цитируют определение процентов из статьи 10 соглашения и делают вывод о распространении данной статьи на спорные платежи

Суд кассационной инстанции³⁵ с данными выводами не согласился. На основе анализа лизинговых платежей в рамках действующего российского законодательства суд отметил, что в состав лизинговых платежей могут быть включены проценты за пользование заемными средствами по кредитным договорам, к которым применяется статья 10 соглашения «Проценты», а в остальных случаях налогообложение лизинговых платежей регулируется статью 7 соглашения «Прибыль от предпринимательской деятельности». Анализ лизинговых платежей по рассматриваемому делу позволил суду сделать вывод о том, что в составе спорных лизинговых платежей не было процентов, которые подпадают под правила статьи 10 соглашения, и, соответственно, налогообложение должно осуществляться по правилам статьи 7, в рамках которой для налогообложения в государстве источника требуется наличие постоянного представительства, которого у иностранной организации в России не было. Таким образом, решение было вынесено в пользу налогового агента.

Верховный суд отказал в передаче кассационной жалобы налоговой инспекции для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам,³⁶ согласившись с судом округа в том, что лизинговые платежи, предусмотренные заключенным между сторонами договором, не могут быть отнесены к «пассивному доходу» и не подпадают под понятие процентов, предусмотренных в статье 10 соглашения, в связи с чем оснований для доначисления оспариваемых сумм у налогового органа не имелось.

Изложенная позиция суда кассационной инстанции была применена и в другом аналогичном деле с участием ООО «Койлтюбинг-сервис».³⁷

5. Противодействие злоупотреблениям при применении соглашений

³⁴ Решение Арбитражного суда Красноярского края от 23.12.2020 по делу № А33-5439/2019, постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 19.03.2021 по делу № А33-5439/2019.

³⁵ Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 28.06.2021 № Ф02-3166/2021 по делу № А33-5439/2019.

³⁶ Определение Верховного Суда РФ от 18.10.2021 № 302-ЭС20-7898 по делу № А33-5439/2019.

³⁷ Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 18.11.2021 № Ф02-3139/2021 по делу № А33-34508/2019.

В течение длительного времени основным механизмом для борьбы со злоупотреблениями при применении соглашений об избежании двойного налогообложения была концепция фактического права на доход. В этой связи интересно отметить, что в ряде из проанализированных дел суды используют и иные юридические конструкции для противодействия злоупотреблениям при применении соглашения.

5.1. В деле АО «Торговый дом «Перекресток»³⁸ суд применил статью 9 «Корректировка прибыли» соглашения с Нидерландами, а также в качестве одного из аргументов для отказа в применении льгот по соглашению указал выявленное злоупотребление правом со стороны налогоплательщика.

5.2. В деле ООО «ДонСиЛайн»³⁹ суд отказал в применении льготы по соглашению с Мальтой в отношении доходов от эксплуатации морских судов в международных перевозках со ссылками на статью 27 соглашения «Ограничение льгот» и закрепленный там тест основной цели, при этом при обосновании недопустимости применения льготы суд также сослался на установленные обстоятельства формирования необоснованной налоговой выгоды в действиях налогоплательщика и его контрагентов по спорным операциям. Суды согласились с позицией налогового органа о том, что мальтийские компании фактически выступили в качестве промежуточных звеньев в интересах иного фактического получателя дохода, расположенного в зонах, с которыми нет соглашений об избежании двойного налогообложения, и операции с которыми подлежат налогообложению без применения льготных режимов или иных улучшающих условий.

5.3. В упоминавшемся выше деле ООО «Джонсон Матти Катализаторы»⁴⁰ суд отказал в применении льготы по соглашению с Великобританией, предусмотренной в отношении роялти, и переквалифицировал роялти в дивиденды. Одним из нормативных оснований для отказа в льготе по статье 12 соглашения в отношении роялти стала ссылка на пункт 5 статьи 12 соглашения, закрепляющий тест основной цели. Также была использована ссылка на статью 54.1 НК РФ.

6. Зачет налога

6.1. Весьма любопытным является дело ПАО «Газпром»⁴¹, поскольку в данном случае речь шла о применении соглашения налоговым резидентом России – а именно правил о зачете сумм налога, удержанных налоговыми агентами в зарубежных государствах. Также отметим, что это одно из немногих дел, связанных с применением соглашений об избежании двойного налогообложения, в которых решение вынесено не в пользу налогового органа.

Само право ПАО «Газпром» на зачет удержанного за рубежом налога налоговая инспекция не оспаривала – спорным оказался вопрос о размере подлежащего зачету налога. В рамках данного дела все суды согласились с налогоплательщиком в том, что зачету подлежит именно сумма удержанного налога, а не уплаченного в национальной валюте эквивалента удержанной суммы налога, при этом основная правовая аргументация судов

³⁸ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 12.04.2022 № Ф05-5897/2022 по делу № А40-118073/2019, отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам определением Верховного Суда РФ от 09.08.2022 № 305-ЭС22-12866 по делу № А40-118073/2019.

³⁹ Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 26.07.2023 № Ф08-7065/2023 по делу № А53-21297/2022.

⁴⁰ Постановление Арбитражного Суда Восточно-Сибирского округа от 09.12.2021 № Ф02-66342021 по делу № А33-5437/2020, отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам определением Верховного Суда РФ от 05.04.2022 № 302-ЭС22-3246 по делу № А33-5437/2020.

⁴¹ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.07.2022 № 09АП-29407/2022 по делу № А40-250895/2021, постановление Арбитражного суда Московского округа от 03.11.2022 № Ф05-26929/2022 по делу № А40-250895/2021.

лежала в плоскости применения правил НК РФ о зачете удержанного за рубежом налога, а не положений соглашений об избежании двойного налогообложения.

7. Применение Модельной конвенции ОЭСР и комментариев к ней

При толковании соглашений об избежании двойного налогообложения российские суды иногда используют ссылки на комментарии к Модельной налоговой конвенции ОЭСР. Степень погружения в комментарий может очень сильно различаться – от лаконичных ссылок на комментарии в целом до развернутого воспроизведения положений конкретных пунктов комментария. Также следует отметить, что суды редко приводят формальное обоснование для использования комментария при толковании российских соглашений об избежании двойного налогообложения.

Приведем встретившиеся нам в анализируемых судебных делах примеры применения комментариев к Модельной налоговой конвенции ОЭСР.

7.1. Наиболее часто ссылки на комментарии к Модельной налоговой конвенции ОЭСР можно встретить в делах, связанных с применением концепции фактического права на доход. Так, например, комментарии были использованы судами при характеристике фактического права на доход как условия применения льготы в делах *ООО «Тагильское пиво»*⁴², *АО «Южуралзолото Группа Компаний»*⁴³, *АО «ОХК «Уралхим»*⁴⁴. В деле *АО «ББР Банк»*⁴⁵ суды развернуто обосновали применение комментария для разъяснения содержания термина «фактическое право на доход» для целей применения статьи 11 о процентах соглашения с Кипром. Обращение к комментариям потребовалось для того, чтобы обосновать, что требование о наличии фактического права на доход было актуально для применения соглашения и до внесения соответствующих изменений в НК РФ.

7.2. В деле *ООО «Фирма «Лариса-Сити»* все рассматривавшие его суды⁴⁶, и в том числе Верховный Суд РФ, при решении вопроса о квалификации спорного платежа как дивидендов для целей применения соглашения с Кипром сослались на пункт 28 Комментария к статье 10 «Дивиденды» Модельной налоговой конвенции ОЭСР, согласно которому, как указывают суды, выплаты, рассматриваемые в качестве дивидендов, могут включать не только распределение прибыли на основе решения, принимаемого на ежегодных собраниях акционеров компании, но также иные выплаты в денежной форме или имеющие денежный эквивалент, такие как премиальные акции, премии, ликвидационные выплаты и скрытое распределение прибыли.

7.3. В деле *ООО «Совкомбанк страхование жизни»*⁴⁷ для целей применения соглашения с Германией в качестве дивидендов было квалифицировано увеличение номинальной стоимости доли участника при увеличении уставного капитала за счет нераспределенной прибыли. При толковании понятия дивиденды суд сослался на

⁴² Постановление Арбитражного суд Уральского округа от 16.11.2023 № Ф09-7533/23 по делу № А60-34102/2022.

⁴³ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 13.09.2021 № Ф09-6263/21 по делу № А76-5391/2020.

⁴⁴ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 03.02.2022 № Ф05-34946/2021 по делу № А40-99373/2020.

⁴⁵ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14.12.2020 № Ф05-20327/2020 по делу № А40-247926/2019, отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам определением Верховного Суда РФ от 31.03.2021 № 305-ЭС21-1404 по делу № А40-247926/2019.

⁴⁶ Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 24.08.2021 № Ф06-7004/2021 по делу № А65-27690/2020, постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного округа от 28.04.2021 № 11АП-4589/2021 по делу № А65-27690/2020, решение Арбитражного суда Республики Татарстан от 15.02.2021 по делу № А65-27690/2020, отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам определением Верховного Суда РФ от 14.12.2021 № 306-ЭС21-23651 по делу № А65-27690/2020.

⁴⁷ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14.09.2023 № Ф05-18371/023 по делу № А40-272044/2022.

Комментарий к Модельной налоговой конвенции ОЭСР и указал, что в соответствии с пунктом 28 комментария к пункту 3 статьи 10 Модельной конвенции платежи, рассматриваемые в качестве дивидендов, могут включать не только распределение прибыли, принимаемое решением ежегодных собраний акционеров, но также денежные суммы или дополнительные выплаты в форме акций, премии, прибыль от ликвидации общества, а также скрытое распределение прибыли, при этом такие платежи могут выплачиваться из текущей прибыли, а также из резервов, в том числе из прибыли прошлых лет.

7.4. В деле АО «Златоустовский электрометаллургический завод»⁴⁸ суд применил ранее сформулированную Верховным Судом РФ со ссылками на комментарий к Модельной налоговой конвенции ОЭСР позицию о том, что при определении понятия «капитал» для целей применения статьи соглашения о дивидендах при налогообложении выплат, переключенных в дивиденды в рамках правил тонкой капитализации, необходимо быть последовательным в определении действительного экономического содержания операций и учесть сумму предоставленного российскому обществу займа в соответствующей части в качестве вклада в капитал этой российской организации.

7.5. В делах ООО «Сиб инжиниринг»⁴⁹ общество в обоснование своей позиции ссылалось на то, что не была учтена правовая природа заключенного лицензионного соглашения и содержание пунктов 14, 14.2 и 14.3 комментариев к статье 12 «Роялти» Модельной налоговой конвенции ОЭСР.

Суды данный довод общества не приняли, указав, что правовая природа лицензионного соглашения определена судами правильно, выводы судов исходя из установленных фактических обстоятельств настоящего дела не противоречат пунктам 14, 14.2, 14.3 комментариев к статье 12 Модельной конвенции, с учетом разъяснений, изложенных в пункте 13.1 комментариев к данной статье, где указано, что выплаты за приобретение частичных прав на авторские права (без полного отчуждения передающим лицом авторского права) могут представлять собой роялти, когда вознаграждение дается за предоставление прав на использование программного продукта таким образом, который без такой лицензии являлся бы нарушением авторских права.

7.6. В практике встречаются дела, когда комментарий к Модельной налоговой конвенции ОЭСР используются для толкования НК РФ в отсутствие применимого соглашения. Так, в деле ООО «Байконур» суды⁵⁰ при толковании правил статьи 310 НК РФ указали, что НК РФ закрепляет за налоговыми агентами обязанность по исчислению и перечислению денежных средств в бюджет не только в случаях непосредственного перечисления денежных средств, но и в случаях выплаты дохода иностранной организации в любой неденежной форме. В обоснование своего подхода суды также сослались на (1) определение Верховного Суда РФ по конкретному делу и (2) утвержденный 12.07.2017 Президиумом Верховного Суда РФ Обзор практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов, а также (3) указали, что «такое регулирование согласуется с общепринятым в международном налогообложении подходом, согласно которому понятие выплаты дохода в отношении дивидендов, процентов и роялти означает исполнение обязательства предоставить денежные средства в распоряжение иностранного

⁴⁸ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 28.09.2023 № Ф09-5551/23 по делу № А76-1549/2022.

⁴⁹ Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 14.12.2022 № Ф02-6212/2022 по делу А33-32891/2021, постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 23.08.2023 № Ф02-4414/2023 по делу № А33-6616/2022, постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 30.08.2023 № Ф02-4436/2023 по делу № А33-32881/2021.

⁵⁰ Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.08.2022 № 17АП-8231/2022-АК по делу № А71-7014/2021, постановление Арбитражного суда Уральского округа от 30.11.2022 № Ф09-8051/22 по делу А71-7014/2021, отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам определением Верховного Суда РФ от 23.03.2023 № 309-ЭС23-1990 по делу № А71-7014/2021.

лица в порядке, который определили стороны договора (пункт 7 комментариев к статье 10 Типовой модели Конвенции по налогу на доход и капитал Организации экономического сотрудничества и развития и статья 32 Венской конвенции). При этом в данном конкретном споре речь не шла о применении соглашения об избежании двойного налогообложения, поскольку спорный вопрос касался налогообложения налогового резидента Республики Кения, с которой соглашение не заключено.

8. Взыскание неосновательного обогащения налоговым агентом с налогоплательщика

8.1. В деле *ООО «Кучуксульфат» и Kapok Investments Limited*⁵¹ суды рассмотрели спор о взыскании российской организацией, выполняющей функции налогового агента, неосновательного обогащения с иностранной организации – налогоплательщика. Требование о неосновательном обогащении было заявлено российским обществом в связи с тем, что в 2018 г. российское общество, выполнявшее функции налогового агента по выплачиваемым им кипрской компании дивидендам, как указывает суд, «приняло решение о доначислении налога на прибыль» за период 2005-2017 гг. по ставке 10% вместо применявшейся в течение данного периода ставки 5%.

Условием для применения пониженной ставки 5% по соглашению с Кипром в рассматриваемый период было в том числе осуществление прямых вложений в капитал компании, выплачивающей дивиденды, суммы, эквивалентной не менее 100 000 долларов США. В течение длительного времени с 2005 по 2017 гг. для подтверждения инвестирования в необходимом объеме иностранная компания предоставляла заключения аудиторов, подтверждающие данное обстоятельство. В 2018 г. данные документы перестали устраивать налоговый орган, который затребовал у налогового агента платежные документы, подтверждающие вложение в уставный капитал.

На запрос российского общества кипрская компания сначала сообщила, что оплата за акции осуществлялась безналичным банковским переводом, документы по которому не могут быть предоставлены в силу ограниченного срока хранения таких документов, а затем в тот же день предоставила копию соглашения о зачете встречных требований между продавцом и покупателем акций. Реестродержатель не располагал документами о формате оплаты акций, основанием для внесения записи в реестре значился протокол внеочередного собрания акционеров компании.

В связи с этим российское общество сделало вывод о наличии в представленных налогоплательщиком документов явных противоречий, и в связи с отсутствием подтверждения факта наличия прямого вложения необходимой суммы перерассчитало налог за 2005-2017 гг., применив вместо ставки 5% ставку 10%. Суммы «доначисленных» налогов были частично удержаны за счет подлежащих выплате в очередном году дивидендов, в недостающей сумме было заявлено требование о взыскании неосновательного обогащения. Суды удовлетворили заявленное требование.

В данном деле весьма примечательно то, что благодаря действиям налогового агента стало возможным удержание налога за период с 2005 по 2017 годы, в отношении значительной части которого налоговый орган уже утратил возможности по взысканию. Также вызывает интерес, что данное «доначисление», как следует из судебных решений, происходило без проведения налоговой проверки налогового агента.

В этой связи весьма интересны аргументы суда о том, что действия налогового агента, направленные на восполнение потерь бюджета являются разумными и правомерными, и не имеется оснований для вывода о том, что налоговый агент в данной ситуации обязан был

⁵¹ Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 01.09.2021 № 07АП-7207/2021 по делу № А03-10399/2020, постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 07.12.2021 № Ф04-7536/2021 по делу № А03-10399/2020, отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам определением Верховного Суда РФ от 05.04.2022 № 304-ЭС22-2647 по делу № А03-10399/2020.

не исполнять обязанности по перечислению в бюджет сумм налога со ссылками на невозможность взыскания по причине истечения сроков давности, невозможности проведения проверки и иных подобных обстоятельств. Суды напомнили, что истечение сроков и невозможность проверки сами по себе не освобождают и не прекращают обязанность по перечислению налога, а также указали, что срок исковой давности по требованию российского общества к иностранной компании следует исчислять с того момента, когда в 2018 г. иностранная компания предоставила противоречивые сведения в части подтверждения факта прямых инвестиций.

В рамках судебных решений по второму делу между ООО *ООО «Кучуксульфат»* и *Kapok Investments Limited*⁵² мы видим развитие истории взаимодействия налогового агента и налогоплательщика. В 2019 году российское общество удержало из суммы дивидендов налог на прибыль по дивидендам за 2019 год по ставке 15%, а также разницу между удержанным с кипрской компании в период с 2016 по 2018 гг. с учетом пониженной ставки 10% по соглашению и подлежащей применению ставки по НК РФ в размере 15%, а также сумму пеней, начисленных за тот же период в связи с недоплатой суммы указанного налога. Кипрская компания обратилась с требованием выплатить дивиденды в полном объеме с учетом ставки 10%, российское общество заявило встречные требования. Как следует из материалов дела, в 2017 и 2018 годах российское общество в связи с письменными требованиями налогового органа неоднократно направляло требование в адрес кипрской компании представить документы, подтверждающие, что кипрская компания имеет фактическое право на дивиденды, однако эти документы так и не были предоставлены.

Судебные решения были вынесены в пользу российского общества и подтвердили законность удержания налога на прибыль по ставке 15% и взыскания суммы пени с налогоплательщика, недобросовестные действия которого и привели к их доначислению.

8.2 Еще одно дело, в котором налоговый агент предъявил к налогоплательщику требование о неосновательном обогащении – это дело *ООО «Банк корпоративного финансирования» и Неткор Солюшнс Лимитед*⁵³. В данном деле банк при выплате кипрской компании процентов по договору займа не удерживал налог на основании положений соглашения с Кипром. Весьма любопытно, что налоговая проверка не проводилась, что прямо указано в решении суда, однако «налоговый орган проверял обстоятельства порядка производимой банком оценки иностранной организации-контрагента на предмет соответствия критериям фактического получателя процентных доходов» за период 2016-2019 гг. В обоснование допустимости такой проверки суд ссылается на статью 82 НК РФ «Общие положения о налоговом контроле», не приводя, правда, никаких конкретных ее положений.

Налоговый орган установил, что кипрская компания не имеет фактического права на доход, а бенефициаром является российский гражданин – участник российского общества (банка) с долей 20%. И поскольку налоговый орган установил указанные обстоятельства, банк принял решение об удержании налога на доходы резидентов по ранее выплаченным процентам за период 2016-2019 гг. и удержал соответствующую сумму за счет основной суммы займа от кипрской компании, а впоследствии данный договор займа был признан судом недействительным.

Если отстраниться от сложной системы договорных отношений между российским банком и кипрской компанией, в данном деле вызывает вопросы не сам факт взыскания неосновательного обогащения налоговым агентом с налогоплательщика (что напрямую соответствует позиции, выраженной в Постановлении Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»), а то, что

⁵² Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 08.04.2022 г. № Ф04-1542/2021 по делу № А03-2893/2020.

⁵³ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 23.09.2022 № Ф05-22538/2022 по делу № А40-148303/2021.

нельзя не обратить внимание на то, что, как следует из судебного решения, налоговый агент принимает решение о дополнительном удержании суммы налога в отсутствие налоговой проверки и как такового доначисления ему суммы налога.

8.3. Как было указано выше (см. 1.5) в деле *ООО «РТ-Информ»*⁵⁴ также рассматривался вопрос о взыскании налоговым агентом неосновательного обогащения. Требование о неосновательном обогащении было основано на том, что при осуществлении выплат по лицензионным договорам в пользу белорусской компании налог на прибыль организаций, подлежащий уплате в РФ на основании положений НК РФ и соглашения с Республикой Беларусь, не был удержан, и после вынесения решения налогового органа ООО «РТ-Информ» как налоговый агент за счет собственных средств уплатило налог на прибыль организаций.

Вместе с тем данное дело было разрешено не в пользу налогового агента, поскольку ответчик заявил о пропуске срока исковой давности. Суд указал, что трехгодичный срок исковой давности начал течь в момент, когда истец перечислил ответчику денежные средства (лицензионное вознаграждение). Именно в момент перечисления денежных средств истец как налоговый агент, обязанный знать и соблюдать налоговое законодательство, должен был узнать о нарушении своего права, т.е. о возникновении неосновательного обогащения на стороне ответчика.

Заявления о том, что срок исковой давности должен исчисляться с даты предъявления истцу требований со стороны налогового органа, суд посчитал необоснованными. Как указал суд, условия лицензионных договоров свидетельствуют о согласовании сторонами лицензионного вознаграждения, и установленные сторонами условия оплаты не препятствовали удержанию истцом суммы налога. Суд посчитал, что ни требование налогового органа о предоставлении пояснений относительно оснований неудержания истцом, как налоговым агентом, налога на прибыль с ответчика, ни перечисление истцом соответствующей суммы в бюджет РФ, не может служить основанием для изменения начала течения срока исковой давности.

Список проанализированных актов:

Верховный суд РФ:

1. Определение Верховного Суда РФ от 07.08.2020 № 302-ЭС20-7898 по делу № А33-5439/2019 (ООО «Койлтюбинг-сервис»)
2. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 06.10.2020 № 302-ЭС20-7898 по делу А33-5439/2019 (ООО «Койлтюбинг-сервис»)
3. Определение Верховного Суда РФ от 31.03.2021 № 305-ЭС21-1404 по делу № А40-247926/2019 (АО «ББР Банк»)
4. Определение Верховного Суда РФ от 12.03.2021 № 305-ЭС21-713 по делу № А40-282232/2019 (дело АО «Чукотская горно-геологическая компания»)
5. Определение Верховного Суда РФ от 04.10.2021 № 305-ЭС21-17222 по делу № А40-244218/2019 (ООО «Северное золото»)
6. Определение Верховного Суда РФ от 18.10.2021 № 302-ЭС20-7898 по делу № А33-5439/2019 (ООО «Койлтюбинг-сервис»)
7. Определение Верховного Суда РФ от 29.10.2021 № 305-ЭС21-198546 по делу № А40-307656/2019 (дело АО «Почта России»)

⁵⁴ Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.12.2022 № 11АП-18306/2022 по делу № А65-17892/2022, постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 28.03.2023 № Ф06-1517/2023 по делу № А65-17892/2022, отказано в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам определением Верховного Суда РФ от 26.07.2023 № 306-ЭС23-12068 по делу № А65-17892/2022.

8. Определение Верховного Суда РФ от 14.12.2021 № 306-ЭС21-23651 по делу № А65-27690/2020 (ООО «Фирма «Лариса-Сити»)
9. Определение Верховного Суда РФ от 05.04.2022 № 304-ЭС22-2647 по делу № А03-10399/2020 (ООО «Кучуксульфат» и Karok Investments Limited)
10. Определение Верховного Суда РФ от 05.04.2022 № 302-ЭС22-3246 по делу № А33-5437/2020 (ООО «Джонсон Матти Катализаторы»)
11. Определение Верховного Суда РФ от 05.04.2022 № 307-ЭС22-3183 по делу № А56-16972/2021 (АО «Ленстройтрест»)
12. Определение Верховного Суда РФ от 09.08.2022 № 305-ЭС22-12866 по делу № А40-118073/2019 (АО «Торговый дом «Перекресток»)
13. Определение Верховного Суда РФ от 23.03.2023 № 309-ЭС23-1990 по делу № А71-7014/2021 (ООО «Байконур»)
14. Определение Верховного Суда РФ от 26.07.2023 № 306-ЭС23-12068 по делу № А65-17892/2022 (ООО «РТ-Информ»)
15. Определение Верховного Суда РФ от 21.08.2023 № 305-ЭС23-13710 по делу № А40-121109/2022 (ПАО «Уральский банк реконструкции и развития»)
16. Определение Верховного Суда РФ от 06.10.2023 № 305-ЭС23-13710 по делу № А40-121109/2022 (ПАО «Уральский банк реконструкции и развития»)
17. Определение Верховного Суда РФ от 13.10.2023 № 305-ЭС23-18789 по делу № А40-17343/2022 (Валютное управление Сингапура)

Арбитражные суды округов

Восточно-Сибирский округ:

18. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 20.02.2020 № Ф02-166/2020 № А33-5439/2019 (ООО «Койлтюбинг-сервис»)
19. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 28.06.2021 № Ф02-3166/2021 по делу № А33-5439/2019 (ООО «Койлтюбинг-сервис»)
20. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 18.11.2021 № Ф02-3139/2021 по делу № А33-34508/2019 (ООО «Койлтюбинг-сервис», дело № 2)
21. Постановление Арбитражного Суда Восточно-Сибирского округа от 09.12.2021 № Ф02-66342021 по делу № А33-5437/2020 (ООО «Джонсон Матти Катализаторы»)
22. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 14.12.2022 № Ф02-6212/2022 по делу А33-32891/2021 (ООО «Сиб инжиниринг», дело № 1)
23. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 23.08.2023 № Ф02-4414/2023 по делу № А33-6616/2022 (ООО «Сиб инжиниринг», дело № 2)
24. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 30.08.2023 № Ф02-4436/2023 по делу № А33-32881/2021 (ООО «Сиб инжиниринг», дело № 3)

Западно-Сибирский округ:

25. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 07.12.2021 № Ф04-7536/2021 по делу № А03-10399/2020 (ООО «Кучуксульфат» и Karok Investments Limited, дело 1)
26. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 08.04.2022 г. № Ф04-1542/2021 по делу № А03-2893/2020 (ООО «Кучуксульфат» и Karok Investments Limited, дело 2)
27. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 18.04.2022 № Ф04-4605/2020 по делу № А27-9400/2019 (ООО «Краснобродский Южный»)

Московский округ:

28. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14.12.2020 № Ф05-20327/2020 по делу № А40-247926/2019 (АО «ББР Банк»)

29. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 17.11.2020 № Ф05-18602/2020 по делу № А40-282232/2019 (дело АО «Чукотская горно-геологическая компания»)

30. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 09.06.2021 № Ф05-11475 по делу № А40-244218/2019 (ООО «Северное золото»)

31. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 07.07.2021 № Ф05-11616/2021 по делу № А40-307656/2019 (дело АО «Почта России»)

32. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 03.02.2022 № Ф05-34946/2021 по делу № А40-99373/2020 (АО «ОХК «Уралхим»)

33. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 12.04.2022 № Ф05-5897/2022 по делу № А40-118073/2019 (АО «Торговый дом «Перекресток»)

34. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 18.05.2022 № Ф05-9067/2022 по делу № А40-258255/2020 (АО «Морской акционерный банк»)

35. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 06.08.2022 № Ф05-29657/2022 по делу № А40-35559/2022 (ООО «Полилекс-Мостосталь-Восток»)

36. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 03.11.2022 № Ф05-26929/2022 по делу № А40-250895/2021 (ПАО «Газпром»)

37. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 23.09.2022 № Ф05-22538/2022 по делу № А40-148303/2021 (ООО «Банк корпоративного финансирования» и Неткор Солюшнс Лимитед)

38. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 19.04.2023 № Ф05-6125/2023 № А40-121109/2022 (ПАО «Уральский банк реконструкции и развития»)

39. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 13.06.2023 № Ф05-11133/2023 по делу № А40-17343/2022 (Валютное управление Сингапура)

40. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 29.09.2023 № Ф05-22717/2023 по делу № А40-133176/2022 (АО «Данон Россия»)

41. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14.09.2023 № Ф05-18371/023 по делу № А40-272044/2022 (ООО «Совкомбанк страхование жизни»)

42. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 24.08.2023 № Ф05-16104/2023 по делу № А40-243943/2022 (АО «Мир Бизнес Банк»)

Поволжский округ:

43. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 24.08.2021 № Ф06-7004/2021 по делу № А65-27690/2020 (ООО «Фирма «Лариса-Сити»)

Северо-Западный округ:

44. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 26.08.2021 № Ф07-9669/2021 по делу № А05-7568/2020 (АО «Севмаш-Шельф»).

45. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 28.03.2023 № Ф06-1517/2023 по делу № А65-17892/2022 (ООО «РТ-Информ»)

46. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 09.12.2021 № Ф07-17205/2021 по делу № А56-16972/2021 (АО «Ленстройтрест»)

47. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 25.05.2023 № Ф07-5095/2023 по делу № А56-106038/2022 (ООО «Астра Трейд Сервис»)

48. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 01.03.2023 № Ф07-1295/2023 по делу № А56-50604/022 (ООО «Микрокредитная компания «Выручай-Деньги», дело 1).

49. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 21.02.2023 № Ф07-32007/2023 по делу № А56-32007/2022 (ООО «Микрокредитная компания «Выручай-Деньги», дело 2).

Северо-Кавказский округ:

50. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 21.04.2021 № Ф08-3210/2021 по делу № А32-23798/2020 (ООО «Ейск-Приазовье-Порт»)

51. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 26.07.2023 № Ф08-7065/2023 по делу № А53-21297/2022 (ООО «ДонСиЛайн»)

52. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 01.11.2023 № Ф08-8522/2023 по делу № А32-9895/2022 (ООО «Агронефтепродукт»)

Уральский округ:

53. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 13.09.2021 № Ф09-6263/21 по делу № А76-5391/2020 (АО «Южуралзолото Группа Компаний»)

54. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 30.11.2022 № Ф09-8051/22 по делу А71-7014/2021 (ООО «Байконур»)

55. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 28.09.2023 № Ф09-5551/23 по делу № А76-1549/2022 (АО «Златоустовский электрометаллургический завод»)

56. Постановление Арбитражного суд Уральского округа от 16.11.2023 № Ф09-7533/23 по делу № А60-34102/2022 (ООО «Тагильское пиво»).

57. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23.03.2023 № Ф09-1180/23 по делу № А60-19423/2022 (АО «Оптима»)

Арбитражные апелляционные суды:

58. Постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 28.10.2019 по делу № А33-№ А33-5439/2019 (ООО «Койлтюбинг-сервис»)

59. Постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 19.03.2021 по делу № А33-5439/2019 (ООО «Койлтюбинг-сервис»)

60. Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 01.09.2021 № 07АП-7207/2021 по делу № А03-10399/2020 (ООО «Кучуксульфат» и Karok Investments Limited)

61. Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 06.12.2021 № 07АП-6010/2019(23), 07АП-6010/2019(24) по делу № А27-9400/2019 (ООО «Краснобродский Южный»)

62. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.07.2022 № 09АП-29407/2022 по делу № А40-250895/2021 (ПАО «Газпром»)

63. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.08.2022 № 09АП-46085/2022 по делу № А40-35559/2022 (ООО «Полимекс-Мостосталь-Восток»)

64. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 26.12.2022 № 09АП-79451/2022 по делу № А40-121109/2022 (ПАО «Уральский банк реконструкции и развития»)

65. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.06.2023 № 09АП-14867/2023 по делу № А40-133176/2022 (АО «Данон Россия»)

66. Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного округа от 28.04.2021 № 11АП-4589/2021 по делу № А65-27690/2020 (ООО «Фирма «Лариса-Сити»)

67. Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.12.2022 № 11АП-18306/2022 по делу № А65-17892/2022 (ООО «РТ-Информ»)

68. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.08.2022 № 17АП-8231/2022-АК по делу № А71-7014/2021 (ООО «Байконур»)

Арбитражные суды первой инстанции:

69. Решение Арбитражного суда Красноярского края от 01.08.2019 по делу № А33-5439/2019 (ООО «Койлтюбинг-сервис»)
70. Решение Арбитражного суда Красноярского края от 23.12.2020 по делу № А33-5439/2019 (ООО «Койлтюбинг-сервис»)
71. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 27.09.2022 по делу № А40-121109/22-140-2218 (ПАО «Уральский банк реконструкции и развития»)
72. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 27.01.2023 по делу № А40-133176/22-116-2258 (АО «Данон Россия»)
73. Решение Арбитражного суда Республики Татарстан от 15.02.2021 по делу № А65-27690/2020 (ООО «Фирма «Лариса-Сити»)