

**ОТЗЫВ**  
**на исковое заявление**

**ОГЛАВЛЕНИЕ:**

ИСТОЧНИКИ ПРАВА: .....	3
КРАТКОЕ ИЗЛОЖЕНИЕ ПОЗИЦИИ: .....	7
ПРАВОВАЯ ПОЗИЦИЯ: .....	9
1. По пункту 1 Решения Инспекции .....	11
2. По пункту 2 Решения Инспекции .....	33

**ИСТОЧНИКИ ПРАВА:**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): федер. закон от 31.07.1998 № 146–ФЗ. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): федер. закон от 05.08.2000 № 117–ФЗ. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) : федер. закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) : федер. закон от 26.01.1996 № 14-ФЗ. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
5. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая) : федер. закон от 18.12.2006 № 230-ФЗ. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
6. Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Индия от 25.03.1997 "Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы". - Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
7. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 24.07.2015 по делу № А40-85252/1. Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
8. Решение Заельцовского районного суда г. Новосибирска от 29.09.2015 по делу № 2-2555/2015. Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»
9. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 18 сентября 2018 г. N Ф09-5190/18. Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»
10. Письмо Минфина России от 13 мая 2021 г. №03-07-08/36254. - Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»

11. Постановление ФАС СЗО от 4 июня 2012 г. по делу № А56-37086/2011. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
12. Постановление Президиума ВАС РФ от 08.07.2008 по делу № А57-13122/06-10-28. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»; ФАС СКО от 28.06.2013 по делу № А53-13488/2012;
13. ФАС СЗО от 04.06.2012 по делу № А56-37086/2011 – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
14. Письмо Минфина России от 25.06.2010 № 03-03-06/1/431. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
15. Письмо Минфина России от 07.07.2011 № 03-08-05. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
16. Письмо Минфина России от 16.03.2011 № 03-08-05. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
17. Определение Верховного Суда РФ от 07.09.2018 по делу N 309-КГ18-6366. Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
18. Определении Верховного Суда РФ А50-16961/2017. Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
19. Решение АС Тульской области от 17 октября 2024 г. по делу N А68-1475/2024. Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
20. Венская конвенция о праве международных договоров, 1969. Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
21. Finance tax act, India
22. Письмо ФНС от 28 июня 2023 г. № СД-4-3/8167@. Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
23. Обзор судебной практики ВС РФ №4 2016. Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
24. Письмо Минфина от 24.06.2022 № 03-03-06/1/60328, Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;

25. Постановление АС Северо-Кавказского округа от 17.01.2023 № Ф08-14615/2022 по делу № А63-16488/2021. Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
26. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.09.2015 № 13АП-1442/2015 по делу № А56-55290/2014; – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
27. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 05.08.2015 № 09АП-28112/2015. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
28. Spain's National Court decision of July 18, 2006, Real Madrid F.C. v. Oficina Nacional de Inspeccion, Westlaw Aranzadi № JUR\2006\204307
29. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 04.10.2016 № Ф05-14331/2016 по делу № А40-241361/2015. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
30. Постановления Арбитражного суда Московского округа от 19.05.2015 № Ф05-5400/2015 по делу № А40-100177/2013. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
31. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 27.03.2015 № 03-08-05/16994, – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
32. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 24.07.2014 № 03-08-05/36499. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
33. Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 09.04.2014 № 03-00-РЗ/16236. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;

34. Письмо Федеральной налоговой службы России от 17.05.2017 № СА-4-7/9270. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
35. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 15.01.2026 № 1-П. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
36. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 15.05.2014 № 09АП-13241/2014 по делу № А40-130042/2013. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
37. Решение Арбитражного суда города Москвы от 14.03.2018 по делу № А40-243577/2017. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
38. Определении Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 07.09.2018 № 309-КГ18-6366 по делу № А50-16961/2017. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
39. Решение Арбитражного суда города Москвы от 07.03.2018 по делу № А40-243594/2017. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
40. Решение Арбитражного суда города Москвы по делу № А40-243569/2017. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
41. Решение Арбитражного суда города Москвы от 06.03.2018 по делу № А40-243556/2017. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс»;
42. Решение Арбитражного суда города Москвы от 02.03.2018 по делу № А40-243586/2017. – Режим доступа : СПС «КонсультантПлюс».

## **КРАТКОЕ ИЗЛОЖЕНИЕ ПОЗИЦИИ:**

### **По Эпизоду 1:**

1. Единоразовой выплата за право выкупа игрока является выплатой дохода в пользу иностранного лица без получения встречного предоставления. Налог с дохода по «нераскрытому» опциону подлежит удержанию налоговым агентом у источника на основании пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ с учетом положений ст. 22 Конвенции.

2. Ежемесячные трансферные компенсации облагаются налогом у источника на основании пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ и ст. 22 Конвенции, так как с точки зрения экономической природы данный доход аналогичен доходу от операционной аренды, а применительно к Конвенции – специально ею не предусмотрен в иных дистрибутивных правилах, носит уникальный и разовый характер.

3. Фактическое право на доход за услугу по предоставлению права использования изображения Луиша Бенедетти принадлежит последнему, а не Бразильскому ФК. Учитывая связь такого дохода физического лица с осуществляемой им деятельностью в Российской Федерации, такие в действительности роялти выплачиваются физическому лицу за удержанием сумм налога в Российской Федерации, что следует из положений ст. 12, 14 и 17 Конвенции и чем обеспечивается территориальность такого налога.

### **По Эпизоду 2:**

1. Требования Общества не подлежат удовлетворению. Между Обществом и Cloudreserve был заключен лицензионный договор, закрепляющий отношения сторон, которые с точки зрения НК РФ должны быть квалифицированы как предоставление прав на использование объектов интеллектуальной собственности. Такой доход должен быть квалифицирован по пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ. Доход, полученный от предоставления прав на использование таких объектов, подлежит налогообложению на территории РФ.

2. Доходы Cloudreserve подлежат налогообложению в соответствии со ст. 12 Соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенного между Российской Федерацией и Республикой Индия (далее - СИДН). Ст. 12 СИДН посвящена как роялти, так и вознаграждению за технические услуги, поэтому при квалификации дохода по СИДН как роялти или как вознаграждения за технические услуги применимой в любом случае будет ставка 10%.

3. Оплата оказываемых услуг подлежит учету для целей исчисления налога на прибыль. Общество должно было учесть соответствующую сумму в качестве расхода, поскольку такой расход является обоснованным, документально подтвержденным, направленным на излечение прибыли.

**ПРАВОВАЯ ПОЗИЦИЯ:****Арбитражный суд****Заявитель:**

АО «ФК «Москва»

**Заинтересованное лицо:**

Налоговый орган

Дело № А40-1/2026

**Отзыв в порядке статьи 131****Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации**

Налоговым органом (*далее также – Заинтересованное лицо*) проведена выездная налоговая проверка акционерного общества «Футбольный клуб «Москва» (*далее – Налогоплательщик, Общество, ФК «Москва»*) в отношении правильности и полноты исчисления налога на прибыль организаций за период 2023 - 2024 гг.

По итогам проверки налоговым органом вынесено решение (*далее – Решение*), в соответствии с которым Обществу доначислены не удержанные у источника выплаты налоги в отношении следующих доходов:

1.1.а. единоразовой выплаты за право выкупа игрока по налоговой ставке в размере 20% на основании пп. 10 п. 1 ст. 309 Налогового кодекса Российской

Федерации (*далее – НК РФ*) как выплаты без получения встречного предоставления;

1.1.б. трансферных компенсаций по налоговой ставке в размере 20% на основании пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ и статьи 22 «Другие доходы» Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Федеративной Республики Бразилии от 22.11.2004 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» (*далее – Конвенция*);

1.2. дохода за услугу по предоставлению права использования изображения Луиша Бенедетти по налоговой ставке 30% на основании п. 3 ст. 224 НК РФ и статьи 17 Конвенции.

2. лицензионного вознаграждения за подписку на облачные сервисы управления животноводством по налоговой ставке 10% на основании пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ и статьи 12 «Роялти и вознаграждения за технические услуги» Соглашения между Правительством Российской Федерацией и Правительством Республики Индия от 25.03.1997 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» (*далее – Соглашение*).

Не согласившись с принятым Решением, налогоплательщик представил апелляционную жалобу на Решение, которая оставлена вышестоящим налоговым органом без удовлетворения.

Обратившись в арбитражный суд, Общество приводит доводы о незаконности вынесенного Решения, которые, однако, как таковые направлены лишь на выражение несогласия с позицией Налогового органа, не могут быть приняты арбитражным судом во внимание ввиду их необоснованности и несостоятельности в силу следующего.

## 1. По пункту 1 Решения Инспекции

**1. Единоразовая выплата за право выкупа игрока является выплатой дохода в пользу иностранного лица без получения встречного предоставления. Налог с дохода по «нераскрытому» опциону подлежит удержанию налоговым агентом у источника на основании пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ с учетом положений ст. 22 Конвенции.**

**1.1.** Как установлено в ходе проверки, плата в размере 8 млн. рублей внесена Обществом за право выкупа игрока, вместе с тем, такое право первым реализовано не было, то есть Sociedade Esportiva Boavista (далее – Бразильский ФК) не осуществлено какое-либо предоставление, встречное по отношению к спорной выплате Общества.

Плата не нереализованному опциону не может быть квалифицирована для налоговых целей, как осуществленная на возмездных (меновых) началах.

**1.2.** Согласно позиции Апелляционного суда в Канцелярии Великобритании из решения от 1874 года по делу *Dickinson v. Dodds* (2 Ch. Div. 4 63) [1874 D. 94.]<sup>1</sup>, сторона, предоставившая оферту приобрести товар, может в любой момент без объяснения причин и без выплаты убытков ее отозвать ввиду отсутствия встречного предоставления<sup>2</sup>.

В соответствии с пунктом 2 Указания Банка России от 16.02.2015 № 3565-У «О видах производных финансовых инструментов», опционным договором признается договор, предусматривающий, в частности, обязанность стороны договора на условиях, определенных при его заключении, в случае предъявления требования другой стороной купить или продать товар, являющийся базисным активом, в том числе путем заключения стороной и лицом, в интересах которого был заключен опционный договор, договора

---

<sup>1</sup> URL: <https://law.justia.com/cases/foreign/united-kingdom/2-ch-div-463-1876.html>

<sup>2</sup> Gordley J. The Enforceability of Promises in European Contract law. Cambridge. Cambridge University Press, 2001. P. 293.

купли-продажи ценных бумаг, договора купли-продажи иностранной валюты или договора поставки товара.

Базисным активом в отношениях между ФК «Москва» и Бразильским ФК выступает актив в виде футболиста Луиша Бенедетти.

Как то изложено в Письме Министерства финансов Российской Федерации (далее – Минфин РФ) от 23.06.2011 № 03-08-05, если исполнение финансового инструмента срочной сделки не предусматривает поставку базисного актива, то, на доход, полученный иностранной организацией от операций с таким инструментом срочных сделок, не распространяется действие норм п. 2 ст. 309 Кодекса и такой доход квалифицируется как "иные аналогичные доходы" от источников в РФ. Таким образом, премии по опционным контрактам, не предусматривающим поставку базисного актива, выплачиваемые иностранной организации, подлежат налогообложению в РФ у источника выплаты дохода.

Отсутствие поставки базисного актива (т.е. трансфера футболиста на условиях выкупа) по опциону, вопреки позиции Налогоплательщика, применительно к данной конкретной фактической ситуации дает основание для квалификации выплаты как полученной контрагентом без встречного предоставления, так как сам по себе опцион не устанавливает прав и обязанностей по заключению договора на поставку базисного актива и не определяет существенные условия такой поставки.

**1.3.** Из условий заключенного между ФК «Москва» и Бразильским ФК трансферного контракта от 31.03.2023 № ТС не следует, что первое приобрело право своим односторонним волеизъявлением ввести в действие договор с последним на поставку базисного актива, следовательно, для полноценной реализации (раскрытия) опциона сторонам необходимо заключить основной договор, что сближает предусмотренную сторонами правовую конструкцию с регулированием предварительного договора.

Как следует из руководящих разъяснений изложенных в пункте 23 Постановления Пленума Верховного Суда (далее – ВС) РФ от 25.12.2018 № 49 «О некоторых вопросах применения общих положений ГК РФ о заключении и толковании договора», если сторонами заключен договор, в соответствии с которым они обязуются, например, заключить в будущем на предусмотренных им условиях основной договор о продаже имущества, которое будет создано или приобретено в дальнейшем, но при этом предварительный договор устанавливает обязанность приобретателя имущества до заключения основного договора уплатить цену имущества или существенную ее часть, такой договор следует квалифицировать как договор купли-продажи с условием о предварительной оплате. Правила статьи 429 ГК РФ к такому договору не применяются.

Используемая сторонами правовая конструкция и способ оформления гражданско-правовых отношений не соответствует их подлинному экономическому смыслу. Обратное истолкование неизменно приводило бы к тому, что внесенная Обществом плата могла бы признаваться полученной Бразильским ФК на основе эквивалентного обмена, хотя бы последнее и не совершило никаких действий по встречному исполнению и не понесло никаких расходов, с таким исполнением связанных.

Следовательно, не обнаруживается какая-либо связь выплаченного Обществом дохода с осуществляемой Бразильским ФК предпринимательской деятельностью.

**1.4.** Из правовой позиции, изложенной в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам (далее – СКЭС) ВС РФ от 07.09.2018 № 309-КГ18-6366 по делу № А50-16961/2017 (дело ООО «ГалоПолимер Кирово-Чепецк»), следует, что если денежные средства получены иностранной компанией безвозмездно, по факту представляя собой часть имущества (капитала) общества, связанного по источнику своего образования с территорией Российской Федерации, распределенного в пользу иностранной компании с

ведома российской организации и на безвозвратной основе, то имеет место выплата пассивного дохода.

**1.5.** В силу приведенных выше законоположений и актов их толкования, выплата российской организацией в пользу иностранной дохода, являющегося платой по неисполненному опциону (с непоставленным базисным активом), для целей применения статьи 309 НК РФ квалифицируется как иной аналогичный доход по смыслу ее пп. 10 п. 1, поскольку названная выплата, полученная иностранной организацией без какого-либо встречного предоставления фактически образует собой ее пассивный доход от источника в РФ, при выплате которого налоговым агентом должна быть исчислена, удержана и перечислена в бюджет сумма налога.

**1.6.** Поскольку спорная выплата не носит характера связанной с предпринимательской деятельности и не может быть квалифицирована согласно иным дистрибутивным правилам Конвенции, постольку для целей применения Конвенции, она признается «Другим доходом» в том смысле, в каком он понимается в статье 22 Конвенции, что соответствует разъяснениям, приведенным в пункте 36 «Обзора судебной практики ВС РФ № 4 (2018)» (утв. Президиумом ВС РФ 26.12.2018) и не противоречит правовой позиции, приведенной в Определении СКЭС ВС РФ от 06.10.2020 № 302-ЭС20-7898 по делу № А33-5439/2019 (по жалобе ООО «Койлтюбинг-Сервис»).

**1.7.** При таких обстоятельствах, изъятие налога состоялось на законных основаниях по ставке, предусмотренной абзацем четвертым пункта 1 статьи 310 и подпунктом 1 пункта 2 статьи 284 НК РФ (в ред, действовавшей в проверяемый период), и в соответствии с дистрибутивными правилами Конвенции.

Исполнение же налоговой обязанности, предусмотренной статьей 57 Конституции РФ, прав и законных интересов Налогоплательщика в сфере предпринимательской деятельности само по себе не нарушает, являя собой

предусмотренное положениями НК РФ денежное изъятие, подлежащее безусловному взносу в казну.

**2. Ежемесячные трансферные компенсации облагаются налогом у источника на основании пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ и ст. 22 Конвенции, так как с точки зрения экономической природы данный доход аналогичен доходу от операционной аренды, а применительно к Конвенции – специально ею не предусмотрен в иных дистрибутивных правилах, носит уникальный и разовый характер.**

**2.1.** Между ФК «Москва» и Бразильским ФК заключен трансферный контракт от 31.02.2023 № ТС, на основании которого в период с 01.04.2023 по 31.12.2024 Общество производило выплаты в адрес иностранного лица ежемесячно в размере 7,7 млн. руб. По условиям указанного трансферного контракта такие ежемесячные перечисления составляют трансферную компенсацию за временный переход футболиста Луиша Бенедетти в ФК «Москва».

**2.2.** Что касается правовой квалификации заключенного между сторонами договора, то она имеет второстепенное значение для разрешения настоящего правового вопроса; первоочередное же значение имеет экономическое существо таких выплат.

В силу статьи 1 (Термины и определения) Регламента Общероссийской общественной организации спортивной федерации по футболу «Российский футбольный союз» по статусу и переходам (трансферу) футболистов, утвержденного в новой редакции Постановлением Исполнительного комитета РФС № 196.4 от 24.07.2020 (далее – Регламент РФС), трансферный контракт на условиях «аренды» – трёхсторонний договор, заключаемый между профессиональными футбольными клубами и футболистом-профессионалом, определяющий порядок, сроки и условия трансфера футболиста-профессионала на условиях «аренды».

Как следует из пункта 1 статьи 19 Регламента РФС, футболист-профессионал вправе переходить в другой профессиональный футбольный клуб для временного выступления на условиях «аренды» на основании трансферного контракта на условиях «аренды», заключаемого между футболистом-профессионалом и двумя соответствующими футбольными клубами.

Типовая форма трансферного контракта на условиях «аренды» установлена настоящим Регламентом в Приложениях № 6 и № 7 и обязательна для применения. Стороны трансферного контракта на условиях «аренды» вправе дополнять типовую форму положениями, не противоречащими настоящему Регламенту.

Согласно пункту 3 Приложения № 6 к Регламенту РФС (Типовая форма трансферного контракта о переходе футболиста на условиях «аренды» для случаев временного перевода футболиста-профессионала к другому работодателю), «ФК 1», имеющий первоначально заключённый действующий срочный трудовой договор с Футболистом, обязуется по согласованию с Футболистом приостановить действие указанного трудового договора и временно перевести Футболиста в «ФК 2» для временной работы. При этом течение срока действия первоначально заключённого срочного трудового договора между «ФК 1» и Футболистом не прерывается.

В силу пункта 6 той же Типовой формы, «ФК 2» обязуется осуществить в пользу «ФК 1» трансферную выплату за переход Футболиста в определенном контрактом размере и в определенные контрактом сроки.

«ФК 2» по окончании срока временного перевода (временной работы) Футболиста обязуется перевести его в «ФК 1» (пункт 7 той же Типовой формы).

Схожее регулирование предусмотрено и для случаев «аренды» с условием о начале работы в прежнем футбольном клубе после окончания срока

временного выступления футболиста-профессионала за другой футбольный клуб. Так, в силу пункта 2 Типовой формы трансферного контракта, утвержденной Приложением № 7 к Регламенту РФС, «ФК 1» обязуется расторгнуть срочный трудовой договор с Футболистом и уволить его в порядке перевода к другому работодателю; «ФК 2» обязуется принять на работу Футболиста и заключить с ним срочный трудовой договор (пункт 3); «ФК 2» обязуется уволить Футболиста в порядке перевода в «ФК 1» (пункт 4); «ФК 1» и Футболист обязуются возобновить трудовые отношения, заключив срочный трудовой договор, при этом «ФК 1» обязуется принять Футболиста на работу, а Футболист обязуется приступить к работе в «ФК 1» (пункт 6); «ФК 2» обязуется осуществить в пользу «ФК 1» трансферную выплату за переход Футболиста в определенном контрактом размере и в определенные контрактом сроки (пункт 7).

**2.3.** Как отмечается в российской правовой науке, предметом трансферного контракта является особое, основанное на соглашении между всеми входящими в соответствующую ассоциацию клубами, право каждого из них заявить игрока на игры, проводимые под эгидой данной спортивной ассоциации и по ее правилам, и заблокировать его выступление за другие клубы, если срок контракта с футболистом не истек или договор не был расторгнут с согласия клуба (независимо от того, прекратились ли реально трудовые отношения с клубом по правилам Трудового кодекса РФ по воле футболиста)... Фактически на футболиста возникает своеобразное абсолютное право, признаваемое исключительно в пределах игры. А если так, то открываются условия для заключения между клубами договора, предметом которого является выдача согласия на переход игрока в другой клуб в обмен на оплату<sup>3</sup>. А.Г. Карапетов также отмечает, что в профессиональном футболе

---

<sup>3</sup> Общие положения о купле-продаже, поставка товара и купля-продажа недвижимости : комментарий к статьям 454–491, 506–524, 549–558 Гражданского кодекса Российской Федерации [Электронное издание. Редакция 1.0] / Отв. ред. А. Г. Карапетов. – Москва : М-Логос, 2023. – 1254 с. С. 91 (комментарий к ст. 454 ГК РФ – А.Г. Карапетов).

создается своя автономная игровая «правовая система», предусматривающая собственные условия для оборота «прав» на спортсменов<sup>4</sup>.

Следовательно, с точки зрения экономико-правовой природы трансферные контракты должны признаваться разумно соотносимыми с базовыми гражданско-правовыми конструкциями с конгруэнтными таким конструкциям налоговыми последствиями. Иные же отраслевые отношения (трудовые, спортивные и проч.), складывающиеся в связи с заключением трансферного контракта на условиях «аренды» и сопровождающие основные имущественные отношения между футбольными клубами, не являются доминирующими в рамках правовой конструкции и не касаются тех вопросов, в отношении которых ставится вопрос о налогообложении.

Исполнение трансферного контракта на условиях «аренды» не должно влечь налоговых последствий фундаментально иных, нежели то следует из оценки налоговых последствий классической операционной аренды.

Трансфер футболиста, признаваемого своеобразным активом, имеющим значение для данных конкретных отраслевых отношений, является возможным и на условиях возвратности и платности, характеризующихся предоставлением такого актива во временное владение (сличаемое с хозяйской властью нового работодателя – футбольного клуба) и пользование (отождествляемое с возникновением права у нового футбольного клуба заявить игрока на игры в текущем футбольном сезоне).

Кроме того, актуальная российская судебная практика допускает квалификацию подобных договоров в качестве договоров возмездного оказания услуг особого рода:

«В соответствии с условиями Контракта ФК... заключает на постоянной основе трудовой договор с футболистом. АО... и футболист

---

<sup>4</sup> Там же. С. 92.

прекращают действие трудового договора заключенного между друг другом. Компания-нерезидент выплачивает обществу безусловную трансферную компенсацию за прекращение действия трудового договора между обществом и футболистом... Анализируя условия и предмет Контракта, можно сделать вывод о том, что одна сторона обязуется выполнить (исполнить) возмездное действие (услугу), а именно расторгнуть трудовой договор с футболистом, а другая сторона обязуется совершить оплату оказанных действий (расторжение трудового договора) в соответствии с установленными положениями договора (Контракта) и заключить отдельный трудовой договор с указанным футболистом»<sup>5</sup>.

Совершенно справедливой также представляется судебная-арбитражная практика, исключая квалификацию трансферного контракта между футбольными клубами как трудового договора<sup>6</sup>.

Трансферный контракт, предусматривающий аренду игрока, таким образом, обладает межотраслевой спецификой в тех вопросах, в каких он затрагивает футболиста либо направлен на исполнение требований спортивной ассоциации. Сами же по себе имущественные отношения между футбольными клубами не выходят за рамки ординарных экономических отношений, оформленных по правилам гражданского законодательства, в связи с чем существуют безотносительно к приведенной межотраслевой специфике.

**2.4.** В силу подпункта 7 пункта 1 статьи 309 НК РФ, полученный иностранной организацией и не связанный с ее предпринимательской деятельностью доход от сдачи в аренду имущества, используемого на территории Российской Федерации, относится к доходам от источника в Российской Федерации и подлежит обложению налогом.

---

<sup>5</sup> Решения Арбитражного суда города Москвы от 07.03.2018 по делу № А40-243594/2017 и по делу № А40-243569/2017, от 02.03.2018 по делу № А40-243586/2017 и проч.

<sup>6</sup> Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 15.05.2014 № 09АП-13241/2014 по делу № А40-130042/2013

Поскольку в строгом смысле футболист не является имуществом по смыслу статей 11 НК РФ, статьи 128 ГК РФ постольку доход от спорной хозяйственной операции правомерно не квалифицирован налоговым органом по правилам приведенного выше подпункта пункта 1 статьи 309 НК РФ.

Учитывая очевидное сходство обязательственной программы трансферного контракта с классической операционной арендой как предусматривающих предоставление актива особого рода, имеющего материально-вещественную форму, во временное владение и пользование за плату, а также принимая во внимание экономическую пассивность соответствующего вида дохода для Бразильского ФК, полученный таким образом доход является аналогичным доходом по смыслу подпункта 10 пункта 1 статьи 309 НК РФ как обнаруживающий свое соответствие содержанию дохода, приведенного в подпункте 7 того же пункта той же статьи НК РФ, в силу чего подлежит обложению налогом у источника в Российской Федерации.

С учетом отсутствия в Конвенции подлежащих применению к подобному виду дохода дистрибутивных правил, Налоговым органом правомерно осуществлена квалификация такового по правилам статьи 22 Конвенции (Другие доходы).

**2.5.** Применение положений статьи 7 Конвенции (Прибыль от предпринимательской деятельности) не может быть признано обоснованным.

Выплата, предусмотренная сторонами в трансферном контракте поименована как компенсационная. Как следует из пункта 3 статьи 21 Регламента РФС, выплата компенсации за подготовку носит обязательный характер, будучи направленной, согласно пункту 1 той же статьи Регламента РФС, клубу, осуществлявшему подготовку футболиста. Учитывая, что Бразильский ФК понесло расходы на подготовку Луиша Бенедетти до уровня профессионализма, при котором он стал представлять интерес для иных футбольных клубов, такие выплаты, являющиеся специфическими для

спортивных отношений, не могут быть квалифицированы как «прибыль» в истинном смысле слова, что исключает применение к ним положений статьи 7 Конвенции. Полученные по такому трансферному контракту денежные средства не составляют направленность предпринимательской деятельности футбольного клуба, а носят исключительно разовый характер, в связи с уникальностью каждого такого соглашения.

**2.6.** Налоговый орган отмечает, что соответствующие отношения снабжены и определенной спекулятивной составляющей. Так, футбольные клубы стран, традиционно дающих мировому сообществу лучших представителей футбольного спорта, по обыкновению «взрачивают» молодых футболистов, продавая их впоследствии в более известные (и более, следует полагать, платежеспособные) футбольные клубы Европы.

**2.7.** Фактическое выведение из-под налогообложения у источника такой особой экономической деятельности, обладающей сравнительно высокой доходностью, не будет способствовать выполнению требований всеобщности и равенства налогообложения с учетом наличия подлежащего экономического основания. Кроме того, дифференцированный подход к ординарным доходам и спорным приведет к поставлению участников футбольного рынка в неоправданно привилегированное положение в сравнении с иными участниками экономической деятельности, что повлечет приобретение первыми неконкурентного преимущества в сравнении с последними в рамках глобальных экономических процессов.

**3. Фактическое право на доход за услугу по предоставлению права использования изображения Луиша Бенедетти принадлежит последнему, а не Бразильскому ФК. Учитывая связь такого дохода физического лица с осуществляемой им деятельностью в Российской Федерации, такие в действительности роялти выплачиваются физическому лицу за удержанием сумм налога в Российской Федерации, что следует из**

**положений ст. 12, 14 и 17 Конвенции и чем обеспечивается территориальность такого налога.**

**3.1.** Между футболистом Луишем Бенедетти и Бразильским ФК заключен и действует лицензионный договор на условиях исключительной лицензии от 12.02.2021 № LC на использование изображения игрока для сувенирной продукции.

После состоявшегося перехода футболиста в ФК «Москва» на условиях аренды, между последним и Бразильским ФК заключен договор от 01.06.2023 № RC, на основании которого 15.06.2023 была произведена выплата в размере 2,2 млн. рублей за услугу по предоставлению права использования изображения Луиша Бенедетти для размещения на футболках и постерах, которые реализовывались фанатам ФК «Москва» перед каждым матчем.

Налоговый орган полагает, что Обществом в отношении спорной выплаты не исполнена обязанность налогового агента по налогу на доходы физических лиц (далее – НДФЛ), а именно не удержан НДФЛ по налоговой ставке 30% согласно пункту 3 статьи 224 НК РФ и статьи 17 Конвенции.

**3.2.** Для целей корректного применения дистрибутивных правил Конвенции необходимо установить фактического получателя («бенефициарного собственника») дохода, поскольку применение таких правил возможно лишь только в его отношении.

Спорные выплаты являются лицензионными платежами, как то следует из условий заключенных договоров. При этом, отсутствие подобных конструкций в российском гражданском законодательстве не исключает признание экономического существа такой операции, учитывая также принцип свободы договора (ст. 421 ГК РФ). Правомерность подобных выплат и их обособленность от заработной платы футболистов подтверждается решением Комиссаров по особым делам Великобритании по делу *Sports Club and Others v*

*Inspector of Taxes* (2000) S.T.C. (S.C.D)<sup>7</sup> 443, в котором также отмечено, что права на изображение могут быть определены как «возможность использовать свое изображение в коммерческом контексте в обмен на плату», а соответствующие соглашения являются «подлинными коммерческими соглашениями, которые стороны могут добиваться исполнения»<sup>8</sup>.

**3.3.** Вывод о том, что несмотря на наличие самостоятельного договора между ФК «Москва» и Бразильским ФК, фактически данные выплаты причитаются физическому лицу, а участие в такой цепочке Бразильского ФК носит исключительно транзитный характер, основан на применении т.н. «сквозного» подхода, обусловленного нижеследующим.

Абзац первый пункта 2 статьи 7 НК РФ определяет, что лицом, имеющим фактическое право на доходы, признается лицо, которое в силу иных обстоятельств имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться доходом, полученным этой организацией.

**3.4.** Заключенный между Луишем Бенедетти и Бразильским ФК лицензионный договор, предусматривающий предоставление исключительной лицензии, а также между последним и ФК «Москва», предусматривающим возмездное оказание услуг по предоставлению права использования изображения Луиша Бенедетти для размещения на футболках и постерах, фактически являются взаимосвязанными договорами (*linked contracts*)<sup>9</sup> и соотносятся как лицензионный и сублицензионный договоры. Такие договоры опосредуют переход одних и тех же нематериальных благ – возможности использовать изображение Луиша Бенедетти в коммерческих целях.

Установление фактического права лица на доход связано с анализом конкретных фактических обстоятельств дела, поскольку согласно

---

<sup>7</sup> URL: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/capital-gains-manual/cg68460>

<sup>8</sup> Carrick S, 'Athlete Image rights and the potential tax consequences in the UK and Canada' (2019). *The International Sports Law Journal* (2021) 21:15–26. P. 17 (URL: <https://doi.org/10.1007/s40318-020-00180-w>).

<sup>9</sup> Понятие «связанные договоры» можно обозначить как юридическую связь между договорами, при которой они, тем не менее образуют единое целое – см.: Samoy I., Loos M. *Linked Contracts*. Cambridge, 2012. P. 1.

Комментариям к Модельной конвенции Организации экономического развития и сотрудничества понятия «beneficial owner of the dividends» (ст. 10), «beneficial owner of the interest» (ст. 11), «beneficial owner of the royalties» (ст. 12) должны применяться в определенном контексте в свете предмета и целей Модельной конвенции и данные понятия введены как инструмент борьбы с уклонением от уплаты налогов и более точного определения «резидента другого государства, получающего доход» (п. 12 и 12.1 Комментариев к ст. 10 Модельной конвенции), в силу чего исчерпывающая легальная дефиниция такого понятия отсутствует<sup>10</sup>.

**3.5.** Согласно сложившейся правоприменительной практике, фактическим получателем дохода является, в частности, физическое лицо, которое фактически получает выгоду от полученного дохода и определяет его дальнейшую экономическую судьбу<sup>11</sup>.

Как отмечается в Определении СКЭС ВС РФ от 05.08.2016 № 307-КГ16-7111 по делу № А13-5850/2014 (дело ООО «Капитал»), для признания лица в качестве фактического получателя дохода (бенефициарного собственника) необходимо не только наличие правовых оснований для непосредственного получения дохода, но это лицо также должно быть непосредственным выгодоприобретателем, то есть лицом, которое фактически получает выгоду от полученного дохода и определяет его дальнейшую экономическую судьбу.

Промежуточное же звено не может рассматриваться как лицо, имеющее фактическое право на получаемый доход, несмотря на свой формальный статус собственника дохода.

**3.6.** В рассматриваемом случае экономическая составляющая отношений выглядит следующим образом:

---

<sup>10</sup> Васильев А.Ю. Подходы к определению фактического получателя дохода // Налоговед. 2017. № 6. С. 29.

<sup>11</sup> Письма Министерства финансов Российской Федерации от 27.03.2015 № 03-08-05/16994, от 24.07.2014 № 03-08-05/36499 и от 09.04.2014 № 03-00-РЗ/16236, Письмо Федеральной налоговой службы России от 17.05.2017 № СА-4-7/9270 и проч.

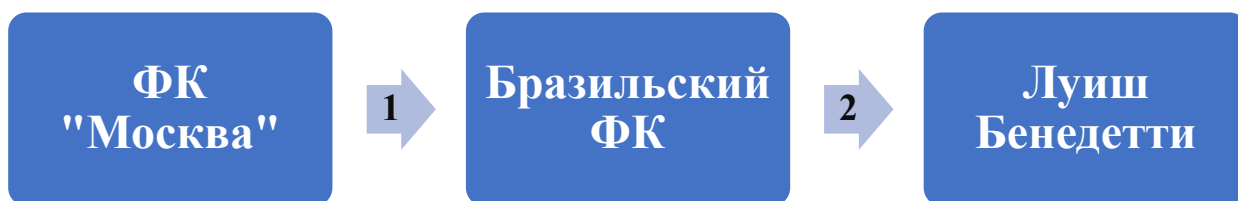


Схема 1. Движение лицензионных платежей от ФК «Москва» к Луишу Бенедетти, где:

1 – выплата ФК «Москва» денежных средств в пользу Бразильского ФК во исполнение договора 01.06.2023 № РС (услуги по предоставлению изображения Луиша Бенедетти для размещения на футболках и постерах);

2- выплата Бразильским ФК денежных средств в пользу Луиша Бенедетти во исполнение лицензионного договора от 12.02.2021 № LC (использование изображения Луиша Бенедетти для сувенирной продукции).

По условиям анализируемых договоров Бразильский ФК одновременно выступает кредитором в отношении ФК «Москва» и должником в отношении Луиша Бенедетти по сущностно идентичному предмету договоров.

**3.6.** Следует учитывать исторический контекст принятия концепции фактического получателя дохода. Так, исторически фигурой «бенефициарного владельца» устранялась наличествовавшая «агентская проблема» в рамках Модельной конвенции, предполагающей неопределенность в вопросе о том, должно ли лицо, являющееся источником дохода, удерживать налог, при выплате дохода в пользу номинального держателя или агента, которые затем перечисляют полученный ими доход конечному лицу – бенефициарному владельцу<sup>12</sup>. По итогам обсуждений, Рабочей группой № 27 были приняты

<sup>12</sup> Воинов В.В. Фактический получатель дохода: история включения понятия в Модельную конвенцию ОЭСР // Налоговед. 2017. № 4. С. 46–48.

дополнения к статьям 11 и 12 Модельной конвенции<sup>13</sup>, вводящие концепцию фактического права на доход, чем было явно подтверждено, что предоставление освобождения от налогообложения в государстве – источнике дохода в зависимости от эффективного налогообложения в государстве резидентства получателя дохода будет противоречить духу и общей конструкции Модельной конвенции.

**3.7.** Довод о том, что участие Бразильского ФК в приведенной на Схеме 1 цепочке отношений ограничивается исключительной транзитной функцией, подтверждается и тем, что предметы договоров, по существу, являются идентичными и тождественными (в т.ч. качественно и количественно<sup>14</sup>), то есть никаких дополнительных (выходящих за границы обычного «транзита» денежных средств от ФК «Москва» к Луишу Бенедетти) и самостоятельных действий со стороны Бразильского ФК в рамках отношений с ФК «Москва» совершено не было<sup>15</sup>.

Как следует из правовой позиции Центрального аппарата ФНС РФ, изложенной в Решении от 09.02.2016 № СА-4-9/19027@, если встроенное в цепочку отношений лицо осуществляет какие-либо дополнительные действия<sup>16</sup>, а также принимает на себя ответственность за такие действия, осуществляемые им единолично, то в таком случае нельзя признать его функцию исключительно «транзитной» и за ним может быть признано фактическое право на доход и в

---

<sup>13</sup> FC/WP27(70)1, Working Party № 27 of the Fiscal Committee, Report on suggested amendments to Articles 11 and 12 of the Draft Convention, relating to interest and royalties respectively.

<sup>14</sup> Названный критерий различения «посредника» и «бенефициарного владельца» был приведен, напр., в Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 19.05.2015 № Ф05-5400/2015 по делу № А40-100177/2013 (по заявлению ОАО «КБ «Москоммерцбанк»)

<sup>15</sup> Между Бразильским ФК и Луишем Бенедетти, как следует полагать, и вовсе отсутствуют какие-либо иные действующие отношения, за исключением выплаты роялти, в связи с чем обнаруживает свое присутствие еще один соответствующий выведенный правоприменительной практикой критерий – см.: Постановление Арбитражного суда Московского округа от 04.10.2016 № Ф05-14331/2016 по делу № А40-241361/2015.

<sup>16</sup> В приведенном решении такими действиями были признаны: адаптация базовых моделей автомобилей и их комплектация в соответствии с требованиями европейского рынка, адаптация для нужд российского рынка, а именно изменение базовой комплектации в связи с предпочтениями российских клиентов, изменение частей дизайна для приведения в соответствие с местными правилами и производственными условиями (например, усиление жесткости кузова, изменение антикоррозионных свойств некоторых деталей), изменение дизайна для удовлетворения потребностей местных клиентов (например, полноразмерное запасное колесо).

том случае, если в дальнейшем осуществляются взаиморасчеты с иными лицами.

Сам по себе же факт реальности осуществления хозяйственной деятельности Бразильским ФК не означает, что в рамках конкретной хозяйственной операции он может выполнять исключительно «транзитную» функцию и не обладать фактическим правом на доход, что следует из позиции, выраженной в Определении СКЭС ВС РФ от 06.10.2023 № 305-ЭС23-13710 по делу № А40-121109/2022 (дело ПАО «Уральский банк реконструкции и развития»).

Более того, схема с использованием сублицензионного договора для целей перевода денежных средств «транзитной» компании, которая, в свою очередь, на основании договора лицензии перечисляет такую денежную сумму (всю или почти всю) лицу, являющемуся обладателем исключительных прав на объект интеллектуальной собственности, приведена как пример кондуитной сделки в Письме Минфина РФ от 03-00-РЗ/16236 «О применении льгот, предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения».

**3.8.** Отчасти аналогичный настоящему спор был предметом рассмотрения Национального Суда Испании по известному делу футбольного клуба «Реал Мадрид»<sup>17</sup>, который Решением от 18.07.2006 поддержал позицию налоговых органов в том, что непосредственно получающие роялти от футбольного клуба венгерские компании не обладают фактическим правом на доход, поскольку они только получали роялти от испанского клуба по сублицензии на зарегистрированное имя футбольного игрока в качестве бренда и перечисляли

---

<sup>17</sup> Spain's National Court decision of July 18, 2006, Real Madrid F.C. v. Oficina Nacional de Inspeccion, Westlaw Aranzadi № JUR\2006\204307.

его далее нидерландской и кипрской компаниям по аналогичным лицензионным договорам<sup>18</sup>.

Российская организация, осуществляющая выплату дохода в пользу иностранной организации, обязана в пределах объективной возможности предпринимать меры по установлению лица, обладающего фактическим правом на доход. Соответствующая позиция изложена в Письмах Минфина РФ от 01.12.2020 № 03-08-05/104776, от 20.02.2017 № 03-08-05/9680, от 13.01.2016 № 03-08-05/275, от 15.10.2015 № 03-08-05/59104, от 27.03.2015 № 03-08-05/16994, от 24.07.2014 № 03-08-05/36499 и проч. и поддерживается судебной арбитражной практикой<sup>19</sup>. Соответственно, в обязанность налогового агента включается совершение действий по изучению своего контрагента, его структуры и запросу подтверждающих документов, свидетельствующих о наличии реальной возможности распоряжаться доходом по собственному усмотрению и в своих интересах.

Учитывая приведенное выше, на ФК «Москва» возлагается обязанность удержать при выплате таких сумм налог с дохода физического лица, не являющегося налоговым резидентом Российской Федерации, то есть как следует из пункта 3 статьи 224 НК РФ по ставке 30%.

**3.9.** Что касается применения дистрибутивных правил Конвенции, то таковые не подлежат применению к спорной выплате по следующим соображениям.

**3.9.1.** По общему правилу, предусмотренного пунктом 1 статьи Конвенции, роялти облагаются налогом в государстве резидентства получателя дохода. Пункт 2 той же статьи Конвенции определяет, что роялти могут облагаться также в государстве источника дохода, но по ставке не выше 15% от

---

<sup>18</sup> См. подробнее: Балакина З.В. Функциональный анализ в отношении иностранного получателя роялти при применении концепции бенефициарного собственника // Налоговед. 2016. № 12. С. 68–69.

<sup>19</sup> Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 08.09.2015 № 13АП-1442/2015 по делу № А56-55290/2014 (дело ЗАО «Эллада Интэртрейд»); Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 05.08.2015 № 09АП-28112/2015 (дело ООО «ТД «Петелино») и проч.

общей суммы роялти, если получатель, имеющий фактическое право на роялти, является резидентом государства, отличного от государства источника дохода.

Пункт 4 статьи 12 Конвенции содержит специальную норму, согласно которой дистрибутивные правила, предусмотренные пунктами 1 и 2 той же статьи, применению не подлежат, если лицо, имеющее фактическое право на роялти, осуществляло в государстве источника дохода предпринимательскую деятельность через постоянное представительство или оказывало независимые личные услуги с находящейся в нем постоянной базы, не являясь при этом налоговым резидентом государства источника. При этом необходимым условием применения такой специальной нормы является действительная связь объекта (права или имущества), в отношении которого выплачиваются роялти, с таким постоянным представительством или постоянной базой. Применяются в таком случае положения статей 7 или 14 Конвенции в зависимости от обстоятельств.

**3.9.2.** В настоящее время в Модельной конвенции ОЭСР отсутствует статья 14 («Независимые личные услуги»), которая была аналогичной по содержанию статье 14 Конвенции и исключена 29.04.2000 на основании доклада «Вопросы, связанные со статьей 14 Модельной конвенции ОЭСР», принятого Комитетом по фискальным вопросам 27.01.2000. Такое решение, как следует из Комментариев к статье 14 Модельной конвенции ОЭСР<sup>20</sup> (С(14)-1), обуславливалось тем, что не было никаких предполагаемых различий между понятиями постоянного представительства, используемыми в статье 7, и фиксированной базы, используемой в статье 14, или между тем, как рассчитывалась прибыль и как рассчитывался налог в зависимости от того, какая из статей 7 или 14 применялась. Кроме того, не всегда было ясно, какие виды деятельности подпадают под действие статьи 14, а какие — под действие статьи 7. В результате исключения статьи 14 доход, полученный от

---

<sup>20</sup> OECD (2019), ModelTax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing (URL: <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>).

профессиональных услуг или других видов деятельности независимого характера, теперь рассматривается в соответствии со статьей 7 как прибыль от предпринимательской деятельности.

**3.9.3.** В то же время, в применимой к отношениям между ФК «Москва» и Луишем Бенедетти Конвенции сохранена статья 14 («Независимые личные услуги»), следовательно, ее дистрибутивные правила, как то следует из ч. «ii» пп. «а» п. 1 ст. 2 Конвенции, распространяются на подоходный налог с физических лиц применительно к России.

Как разъясняется в Комментариях к пункту 1 утратившей силу статьи 14 Модельной конвенции ОЭСР<sup>21</sup> (С(14)-1):

«Данная статья касается того, что обычно называют профессиональными услугами, а также другой деятельностью независимого характера. Это исключает промышленную и коммерческую деятельность, а также профессиональные услуги, оказываемые в рамках трудоустройства, например, врач, работающий в качестве медицинского работника на заводе. Следует, однако, отметить, что данная статья не касается независимой деятельности артистов и спортсменов, поскольку они охватываются статьей 17».

Из приведенного Комментария недвусмысленно следует, что в объем содержания статьи 14 Модельной конвенции ОЭСР не включается деятельность артистов и спортсменов постольку, поскольку она урегулирована статьей 17 Модельной конвенции ОЭСР. Следовательно, экономически деятельность спортсменов подпадала бы под действие правил статьи 14 Модельной конвенции ОЭСР, если бы таковая не была специально регламентирована статьей 17.

---

<sup>21</sup> Там же.

В то же время, в Комментарий к пункту 3 статьи 12 Модельной конвенции ОЭСР<sup>22</sup> (С(12)-18) (п. 20), изложено:

«Пункт 3 не основан на таком понимании, которое иногда называют «силой притяжения постоянного представительства». Он не предусматривает, что роялти, возникающие у резидента Договаривающегося государства из источника, расположенного в другом государстве, должны, по своего рода юридической презумпции или даже фикции, быть связаны с постоянным представительством, которое этот резидент может иметь во втором государстве, так что указанное государство не будет обязано ограничивать свое налогообложение в таком случае. Данный пункт лишь предусматривает, что в государстве-источнике роялти облагаются налогом как часть прибыли постоянного представительства, принадлежащего бенефициару, являющемуся резидентом другого государства, если они выплачиваются в отношении прав или имущества, входящих в состав активов постоянного представительства, или иным образом эффективно связанных с этим представительством. В этом случае пункт 3 освобождает государство-источник роялти от любых ограничений, предусмотренных настоящей статьей».

Таким образом, теологический смысл названной нормы фингируется, в том числе, на территориальности налога – таковой в качестве дохода соответствующего бюджета должен поступать в казну того публично-правового образования, которым и на территории которого были созданы условия для извлечения соответствующего дохода.

**3.9.4.** Как следует из позиции Минфина РФ, изложенной в Письме от 30.08.2022 № 03-08-05/84336, согласно Комментариям к статье 14 "Доходы от независимых личных услуг" Модельной конвенции ОЭСР в редакции от 1998

---

<sup>22</sup> Там же.

года содержание термина "постоянная база" основывается на тех же принципах, что и положения статьи 7 "Прибыль от предпринимательской деятельности", а именно на принципах, определяющих налогообложение прибыли постоянного представительства. Таким образом, критерии, определяющие деятельность лица в качестве приводящей к образованию постоянного представительства, могут быть использованы и для определения наличия постоянной базы, используемой резидентом одного Договаривающегося Государства в другом Договаривающемся Государстве. Следовательно, наличие постоянной базы определяется наличием места деятельности, осуществлением через такое место деятельности полного или частичного бизнеса. Более того, деятельность не обязательно должна быть постоянной, то есть производиться без перерыва в операциях, но при этом операции должны иметь регулярный характер. Если место деятельности используется только в течение краткосрочных периодов, но такие краткосрочные периоды возникают регулярно и происходят на протяжении длительного времени, место деятельности не может рассматриваться как имеющее исключительно временный характер.

**3.9.5.** Поскольку Луиш Бенедетти является футболистом, включенным в состав ФК «Москва», несет предусмотренные трудовым договором обязанности перед футбольным клубом, постольку вокруг его приносящей доход спортивной деятельности формируется постоянная база, основанная на связи его деятельности с деятельностью ФК «Москва»; он регулярно использует свое место деятельности (рабочее место) и его операции в рамках осуществления такой деятельности (тренировки, футбольные матчи и проч.) носят регулярный характер.

При этом причитающийся ему доход в виде роялти, в отношении которого, как ранее указывалось, установлено наличие его фактического («бенефициарного») права, подлежит обложению налогом в государстве источника дохода на основании пункта 3 статьи 12 Конвенции в системной взаимосвязи с положениями ее статей 14 и 17, в связи с чем ФК «Москва» в

отношении выплачиваемых доход от использования изображения Луиша Бенедетти подлежал исчислению, удержанию и перечислению в бюджетную систему Российской Федерации налог на доходы физических лиц по ставке, определенной пунктом 3 статьи 224 НК РФ.

**3.10.** При таких обстоятельствах, вопреки позиции Заявителя, решение вынесено с учетом подлинного экономического смысла хозяйственных операций и в результате установления лица, обладающим фактическим правом на доход, в связи с чем является законным и обоснованным. Позиция же Налогоплательщика, основанная на формальном подходе в виде относительной договорной связи, несостоятельна, опровергается многочисленной правоприменительной практикой и вступает в противоречие с установленным действительным экономическим существом структуры отношений. Само же по себе несогласие Заявителя с позицией Налогового органа и иная оценка им фактических обстоятельств основаниями для признания недействительным оспариваемого Решения в порядке главы 24 АПК РФ не являются.

## **2. По пункту 2 Решения Инспекции**

По итогам выездной налоговой проверки за 2023-2024 годы предложено доначислить налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, в виде лицензионного вознаграждения по налоговой ставке 10%, предусмотренной статьей 12 Соглашения, заключенного между Российской Федерацией и Республикой Индия (далее - СИДН).

Общество представило возражения на акт выездной налоговой проверки в части выше указанных начислений. По мнению Общества, перечисленные средства не подлежат учету в составе расходов, налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, не должен быть исчислен и уплачен в бюджетную систему Российской Федерации.

Между тем, налогоплательщик указывает в Заявлении выводы, не соответствующие имеющимся доказательствам, и неправильно применяет

нормы права. Налоговый орган находит вынесенное ранее решение верным и обоснованным ввиду следующего:

**1. Между Обществом и Cloudreserve был заключен лицензионный договор, закрепляющий отношения сторон, которые с точки зрения НК РФ должны быть квалифицированы как предоставление прав на использование объектов интеллектуальной собственности (пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ). Доход, полученный от предоставления прав на использование таких объектов, подлежит налогообложению на территории РФ.**

В соответствии с п. 1 ст. 44 НК РФ обязанность по уплате налога возникает только при наличии оснований, предусмотренных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах. Для того, чтобы верно квалифицировать выплату в пользу иностранного контрагента, необходимо дать правильную квалификацию извлеченному доходу.

Между Обществом и Cloudreserve было заключено соглашение, подразумевающее передачу прав в формате подписки-SaaS. Вознаграждение, полученное за предоставление прав в рамках такого соглашения, должно быть квалифицировано как вознаграждение за предоставление прав на использование объектов интеллектуальной собственности. В пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ содержится норма о налогообложении доходов, извлеченных на территории РФ. НК РФ прямо не называет такой доход роялти, тем не менее, далее будем обозначать доход, закрепленный в этом положении, роялти. В свою очередь вознаграждение за оказание услуг регламентировано п. 2 ст. 309 НК РФ, а также пп. 9.4 п. 1 той же Статьи НК РФ.

Кроме того, перечень упомянутых в ст. 309 НК РФ доходов не является исчерпывающим. П. 10 ст. 309 НК РФ содержит указание на «иные аналогичные доходы», что приводит к выводу о том, что на территории РФ могут облагаться доходы, схожие тем, которые упомянуты в иных пунктах данной Статьи НК РФ.

Налоговый орган настаивает на том, что вознаграждение, полученное Cloudreserve, должно быть квалифицировано как роялти в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ (А), не может быть квалифицировано по пп. 9.4 п. 1 ст. 309 НК РФ как доход от оказываемых услуг (Б). По п. 10 ст. 309 НК РФ в качестве «иных аналогичных доходов» квалификация может быть осуществлена (В).

**А. Вознаграждение, полученное Cloudreserve, должно быть квалифицировано как роялти по смыслу национального законодательства в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ.**

Поскольку характер правоотношений между Обществом и Cloudreserve определяется содержанием Рамочного договора, при анализе его положений следует руководствоваться, в том числе, понятиями и терминами из гражданского права, которые применяются в том значении, в котором они используются в отрасли, если иное не предусмотрено законом в соответствии со ст. 11 НК РФ.

В п. 1 ст. 309 НК РФ существует открытый перечень доходов, которые относятся к доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации и подлежат обложению налогом в РФ.

НК РФ не содержит каких-либо отдельных определений термина «роялти». В самой норме пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ наличествует следующее: «платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения, в том числе, за предоставление права использования любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, предоставление права использования любых патентов, товарных знаков, чертежей или моделей, планов, секретной формулы или процесса, либо предоставление права использования информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта».

Тем не менее, для точного определения вида дохода необходимо установить правовую природу отношений, которые сложились между Обществом и Cloudreserve в рамках договора.

Применительно к отношениям, которые оформляют предоставление прав на использование программного обеспечения (далее - ПО), сложилась практика квалификации договоров в соответствии с терминологией, которую сами стороны используют в тексте соответствующего договора<sup>23</sup>. Исходя из того, что Общество и Cloudreserve включили в текст договора термины, относящиеся к отношениям по предоставлению прав на использование объектов интеллектуальной собственности, в соответствии с подходом, выработанным практикой, можно заключить, что между сторонами действительно был заключен лицензионный договор.

Однако для верной квалификации дохода необходимо установить природу отношений сторон в соответствии с нормами законодательства. Согласно ст. 421 ГК РФ и п. 47 Постановления Пленума ВС РФ от 25.12.2018 №49 судом при ее установлении подлежат учету существо, вид обязательства и признаки договоров. В этой связи необходимо обратиться к положениям ГК РФ.

В п. 1 ст. 1225 ГК РФ в качестве охраняемых результатов интеллектуальной деятельности упомянуты программы для ЭВМ. В соответствии со ст. 1286 ГК РФ предметом лицензионного договора является предоставление права использования произведения, в данном случае под произведением может пониматься программа для ЭВМ. Способы использования перечислены в ст. 1270 и ст. 1280 ГК РФ, и их перечень не является исчерпывающим<sup>24</sup>. В частности, использование компьютерной программы посредством получения удаленного доступа к ней через сеть Интернет вполне может подпадать под понятие особого способа использования, не поименованного в п. 2 ст. 1270 ГК РФ<sup>25</sup>.

Кроме того, условие о предмете договора о предоставлении доступа к программному обеспечению по модели SaaS сформулировано в тексте

---

<sup>23</sup> Решение Арбитражного суда г. Москвы от 24.07.2015 по делу № А40-85252/1; Решение Заельцовского районного суда г. Новосибирска от 29.09.2015 по делу № 2-2555/2015

<sup>24</sup> Серов А., Статья: SaaS: программное обеспечение или услуга? // "ЭЖ-Юрист", 2011, N 17

<sup>25</sup> Сулова С. А., Договорное регулирование облачных услуг // "Право и бизнес", 2025, N 1

публичной оферты<sup>26</sup> по аналогии с правилами о лицензионном договоре<sup>27</sup>. Соответственно, отношения по предоставлению прав в формате SaaS являются именно лицензионными, к ним применимы нормы ч. 4 ГК РФ.

В этом же контексте п. 40 Постановления Пленума ВС РФ от 23.04.2019 №10 «О применении части четвертой Гражданского кодекса Российской Федерации» подчеркивает, что вознаграждение по возмездному лицензионному договору уплачивается именно за предоставление права использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации.

Подобный вывод подтверждается и судебной практикой. В Постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 18 сентября 2018 г. №Ф09-5190/18<sup>28</sup> суд рассматривал лицензионный договор, оформивший именно лицензионные отношения, в рамках которых лицензиар должен был обеспечивать организацию работы программы, непрерывный доступ к последней.

Исходя из обстоятельств дела, установлено, что между Обществом и Cloudreserve был заключен рамочный договор, в соответствии с которым Cloudreserve было обязано предоставить Обществу круглосуточный доступ к облачной системе управления животноводством через веб-интерфейс; обеспечить доступ к модулям системы («Bear Health Monitoring», «Feed Optimization», «Breeding Analytics», «Veterinary Alerts»); технически поддерживать и обновлять закупаемые модули/сервисы; осуществлять хостинг данных Общества на серверах Cloudreserve, расположенных в Индии и Пакистане. Кроме того, договор предусматривал следующие условия оплаты и лицензирования: формат используемой подписки - SaaS; в рамках подписки предоставляется лицензия, программное обеспечение не передается Обществу; Общество получает доступ к соответствующему программному обеспечению

---

<sup>26</sup> URL: [https://b2b-connect.ru/media/documents/offer\\_SaaS.html](https://b2b-connect.ru/media/documents/offer_SaaS.html)

<sup>27</sup> Подузова Е. А., Договоры об оказании услуг в сфере использования "искусственного интеллекта" и технологий "искусственного интеллекта": проблемы теории и практики // "Актуальные проблемы российского права", 2022, N 8

<sup>28</sup> Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 18 сентября 2018 г. N Ф09-5190/18

онлайн; плата за подписку рассчитывается ежемесячно в зависимости от количества активных пользователей, объема обрабатываемых данных и выбранных модулей.

Подобные условия договора коррелируют с положениями ГК РФ, посвященными регулированию лицензионных отношений. В этой связи стоит заключить, что между сторонами были закреплены именно лицензионные отношения.

По смыслу ст. 1225 ГК РФ к результатам интеллектуальной деятельности относятся в том числе программы для электронных вычислительных машин - ПО. В свою очередь пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ закрепляет, что доходы от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности относятся к доходам иностранной организации от источников в РФ и подлежат налогообложению в РФ. Такой подход упомянут, в частности, в Письме Минфина России от 13 мая 2021 г. №03-07-08/36254<sup>29</sup>.

Таким образом, между Обществом и Cloudreserve сложились именно лицензионные отношения. Вознаграждением за предоставленные права являются роялти, которые подлежат налогообложению на территории РФ в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ.

**Б. Доход, полученный Cloudreserve, не может быть квалифицирован как вознаграждение за оказываемые услуги по смыслу национального законодательства в соответствии с пп. 9.4 п. 1 ст. 309 НК РФ.**

1). В соответствии со ст. 779 ГК РФ по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность лично в пользу Заказчика. Данная норма прямо предусматривает необходимость активных действий со стороны исполнителя. В Постановлениях Президиума ВАС от 24.01.2012 №11563/11<sup>30</sup> и

---

<sup>29</sup> Письмо Минфина России от 13 мая 2021 г. №03-07-08/36254

<sup>30</sup> Постановление Президиума ВАС от 24.01.2012 №11563/11

от 08.04.2014 №17984/13<sup>31</sup> было отмечено, что по договору возмездного оказания услуг исполнитель гарантирует приложение максимальных усилий для оказания таких услуг. Данный критерий не соблюдается при предоставлении прав использования ПО, поскольку в обязанности Исполнителя по договору входит предоставление соответствующего работоспособного ПО<sup>32</sup>. Если со стороны правообладателя ПО не требуется выполнения каких-либо физических действий, кроме создания ПО, и его сопровождения, то переqualифицировать предоставление ПО в договор оказания услуг не представляется возможным<sup>33</sup>.

Такой подход подтверждается и судебной практикой. В деле Джобкарт<sup>34</sup> налоговый орган пытался доказать необходимость переqualификации отношений по предоставлению прав на использование ПО в отношении по предоставлению услуг. Однако суд встал на сторону налогоплательщика и подтвердил отсутствие отношений по оказанию услуг.

Кроме того, определение термина «услуга» встречается в п. 4.40 ГОСТ Р ИСО/МЭК 12207-2010 "Информационная технология. Системная и программная инженерия. Процессы жизненного цикла программных средств"<sup>35</sup>, в котором услугой признается выполнение действий, работы или обязанностей, связанных с продуктом. Для целей налогообложения понятие услуги закреплено в п. 5 ст. 38 НК РФ. Она представляет собой деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности. Предоставление доступа к ПО в формате SaaS не соответствует характеристикам услуги. В частности, к признакам цифровых услуг относятся: деятельностный характер, отсутствие материального результата, одновременность оказания и потребления, выполнение действий связано с определенным объектом или

---

<sup>31</sup> Постановление Президиума ВАС от 08.04.2014 №17984/13

<sup>32</sup> Дело № А68-1475/2024

<sup>33</sup> Никифоров А., Червонная С. Налоговые риски IT-компаний после отмены моратория: спорные вопросы применения льгот // "ЭЖ-Бухгалтер", 2025, N 33

<sup>34</sup> Дело № А68-1475/2024

<sup>35</sup> ГОСТ Р ИСО/МЭК 12207-2010 "Информационная технология.

продуктом.

В соответствии с обстоятельствами дела стороны заключили рамочный договор, в основе которого лежит соглашение о предоставлении прав по подписке в формате SaaS. При этом отношения сторон подразумевают, что доступ к ПО предоставляется в течение определенного договором времени, однако непосредственно использование ПО может происходить в момент, удобный для Общества. Соответственно, можно говорить о том, что критерий одновременности оказания и потребления не соблюден, а значит, в данном случае речь не может идти об оказании услуг.

Более того, в Постановлении Суда по интеллектуальным правам от 11 августа 2016 г. №С01-660/2016 по делу №А56-59702/2015 суд прямо отверг квалификацию договора SaaS в качестве договора возмездного оказания услуг, ссылаясь на то, что, исходя из содержания его существенных условий, данный договор является лицензионным по своей природе. В Постановлении АС Московского округа от 12.10.2015 г. по делу А40-56211/2014 (оставлено в силе Определением Верховного Суда РФ от 03.02.2016 N 305-КГ15-18998 (дело Мэйл.РуГеймс) суд признал заключенный договор смешанным, а также указал, что, формируя положения смешанного договора, который заявитель представляет как лицензионное соглашение, налогоплательщик осуществляет подмену хозяйственных операций: фактически, плата берется не за использование программы для ЭВМ, а за организацию игрового процесса, которая требует соответствующих ресурсов. Подобные отношения по договору Общества и Cloudreserve отсутствуют, а значит, переквалификация в соответствии с подходом суда в данном деле не является допустимой.

Соответственно, в нашем случае речь идет именно о деятельности в области информационных технологий, отношения сторон оформлены по существу лицензионным договором. Таким образом, отношения между Обществом и Cloudreserve не могут быть квалифицированы как оказание услуг, поэтому пп. 9.4 п. 1 ст. 309 НК РФ не подлежит применению.

2). Налогообложение услуг в соответствии с пп. 9.4 п. 1 ст. 309 НК РФ осуществляется только при наличии взаимозависимости между Заказчиком и Исполнителем.

В соответствии с п. 1 ст. 105.1 НК РФ взаимозависимыми признаются лица, которые в силу характера своих отношений способны оказывать влияние на условия и результаты совершаемых сделок, а также на экономические результаты деятельности. Поскольку достоверно не установлена информация, свидетельствующая о взаимозависимости компаний, такая как, сведения о владении долей прямого и (или) косвенного участия одной организации в другой, о лицах, принимающих решения в компаниях, нельзя прийти к выводу о взаимозависимости Общества и Cloudreserve. Следовательно, данный критерий не применим к услугам в настоящем деле.

**В. Доходы, полученные Cloudreverse, не могут быть квалифицированы по п. 10 ст. 309 НК РФ в качестве «иных аналогичных доходов».**

НК РФ не содержит точного определения термина «иные аналогичные доходы», а судебная практика<sup>36</sup> не поддерживает расширительное толкование. Тем не менее, на текущий момент сформированы два критерия для установления аналогичных доходов: доходы, не связанные с обычной предпринимательской деятельностью иностранной организации<sup>37</sup>; любые доходы, получаемые иностранной организацией не через постоянное представительство, за исключением прямо упомянутых в п. 2 ст. 309 НК РФ как не относящихся к доходам от источников в России<sup>38</sup>.

В Определении Верховного Суда РФ от 07.09.2018 по делу N 309-КГ18-6366, А50-16961/2017 содержится указание ВС на то, что дивиденды, проценты,

---

<sup>36</sup> Постановление ФАС СЗО от 4 июня 2012 г. по делу № А56-37086/2011

<sup>37</sup> Постановления Президиума ВАС РФ от 08.07.2008 по делу № А57-13122/06-10-28 ЗАО «Телекоммуникационная компания „Оверта“»; ФАС СКО от 28.06.2013 по делу № А53-13488/2012; ФАС СЗО от 04.06.2012 по делу № А56-37086/2011

<sup>38</sup> Письма Минфина России от 25.06.2010 № 03-03-06/1/431, от 07.07.2011 № 03-08-05, от 16.03.2011 № 03-08-05

роялти и аналогичные платежи являются пассивными доходами.

Cloudreserve обеспечивает предоставление доступа к ПО. Следовательно, вознаграждение на подобное предоставление может быть оценено как пассивный доход. Кроме того, в контексте п. 2 ст. 309 НК РФ не установлено, что у Cloudreserve есть какое-либо постоянное представительство на территории РФ.

Таким образом, категория иных аналогичных доходов может быть применима к доходу Cloudreserve, однако такой доход будет аналогичен тому, что прямо упомянут в пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ.

Отдельно отметим, что судом может быть рассмотрен вариант, при котором договор будет признан смешанным. Таким образом, отдельные условия договора, заключенного между Обществом и Cloudreserve, формируют отношения по предоставлению услуг, иные - лицензионные отношения. Однако в таком случае представляется, что налоговому органу необходимо точно установить суммы вознаграждения в рамках первых и вторых отношений.

Поскольку налоговому органу известно лишь об оплате 10 760 000 руб. в рамках договорных отношений, не представляется возможным вычлнить конкретные отдельные суммы оплаты предоставленных услуг и предоставленного права использования ПО. При таких обстоятельствах наиболее верным является квалификация всего дохода как одной единой оплаты в рамках именно лицензионного договора, поскольку между сторонами сложились именно лицензионные отношения.

**2. В случае, если арбитражным судом будет сделан вывод о наличии оснований для налогообложения по российскому законодательству, доходы Cloudreserve подлежат налогообложению в соответствии со ст. 12 Соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенного между Российской Федерацией и Республикой Индия (далее - СИДН).**

Поскольку между РФ и Индией заключен СИДН, к отношениям сторон-

резидентов РФ и Индии следует применять положения данного СИДН и квалифицировать соответствующие выплаты по правилам СИДН. В соответствии с п. 1 ст. 2 СИДН положения Соглашения применяются только при наличии налога на доход в каждом Договариваемом государстве. Следовательно, налог на прибыль должен возникать в России, а в Индии подоходный налог. Даже в случае признания наличия налога в России, платежи будут облагаться налогом в соответствии со ст. 12 СИДН.

П. 1 ст. 4 Закона о подоходном налоге 1961 года содержит норму о том, что объектом налогообложения является совокупный доход предыдущего года каждого налогоплательщика. В п. 1 ст. 5 под совокупным доходом подразумевается доход, полученный резидентом, независимо от источника. Таким образом, доход от подписки на облачные сервисы может облагаться налогом в Индии. Тем не менее, по правилам, закрепленным в индийском законодательстве, происходит налогообложение всего совокупного дохода по единой ставке, которая определяется в соответствии с размером совокупного дохода<sup>39</sup>.

Налоговый орган, руководствуясь ст. 12 СИДН между РФ и Индией, считает необходимым доначислить налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников РФ, в виде лицензионного вознаграждения по налоговой ставке 10%. В соответствии с пп. «а» п. 3 вышеупомянутой статьи к «роялти» относятся доходы, получаемые в качестве возмещения за предоставление права пользования компьютерным программным обеспечением, а в соответствии с пп. «б» п. 3 - платежи любого вида, полученные в виде возмещения за пользование или право на пользование любым промышленным, коммерческим или научным оборудованием.

Поскольку Российская Федерация участвует в Венской конвенции о праве международных договоров 1969 года, положения данного международного договора подлежат применению. Для целей верного толкования норм СИДН

---

<sup>39</sup> Finance tax act

необходимо обратиться к ст. 31. В соответствии с п. 1 ст. 31 договор должен толковаться добросовестно в соответствии с обычным значением, которое следует придать терминам договора в их контексте, а также в свете объекта и целей договора. При этом в силу п. 2 указанной Статьи контекст охватывает любое соглашение, относящееся к договору, которое было достигнуто между всеми участниками в связи с заключением договора, а также любой документ, составленный одним или несколькими участниками в связи с заключением договора и принятый другими участниками в качестве документа, относящегося к договору.

Данная позиция поддерживается в Письме ФНС от 17.05.2017 № СА-4-7/9270, в котором было подчеркнуто, что при рассмотрении споров, связанных с применением Соглашений, в целях достижения идентичности толкования и понимания международного договора, судами используется Модельная конвенция ОЭСР (далее – МК ОЭСР), являющаяся основой для большинства соглашений, и официальные комментарии к ней.

Кроме того, несмотря на то, что Индия внесла ряд оговорок относительно положений МК ОЭСР, это не влияет на ее значимость в толковании соглашений. В *Engineering Analysis Centre of Excellence v. CIT*<sup>40</sup> суд отметил, что в связи с двусторонним характером соглашений об избежании двойного налогообложения позиция Индии не может обязывать другие государства следовать ей. Таким образом, МК ОЭСР сохраняет актуальность для целей толкования положений соглашений.

Следовательно, МК ОЭСР<sup>41</sup> и Комментарии к ней рассматриваются в качестве дополнительного источника толкования норм международного договора.

В п. 17.1 Комментариев к п. 2 ст. 12 МК ОЭСР указано, что для квалификации вознаграждения в качестве роялти необходимо установить, за

---

<sup>40</sup>Engineering Analysis Centre of Excellence v. CIT

<sup>41</sup> OECD (2019), ModelTax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing (URL: <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>).

что именно была осуществлена оплата. В п. 17.4 Комментариев к п. 2 ст. 12 МК ОЭСР содержится информация о том, что операции, в которых основное вознаграждение выплачивается именно за предоставление права использования авторского права на цифровой продукт, приводят к возникновению роялти. Следовательно, необходимо анализировать конечную цель пользователя.

Общество владеет Центром спасения медведей в Чукотском автономном округе. Для того, чтобы отслеживать состояние медведей, Обществу требовался доступ к соответствующему ПО, которое посредством подключения к самим медведям, могло отражать данные мониторинга и анализа данных, получаемых в режиме реального времени.

В соответствии с фактами настоящего дела Общество осуществило выплаты в адрес Cloudreserve за подписку на сервисы. Соответственно, Общество оплачивало именно предоставление права использования авторским правом, которое позволило получить необходимые данные о состоянии медведей. Далее Общество уже самостоятельно вкладывало средства в содержание и технологическое обеспечение Центра спасения медведей, опираясь на данные, которые были получены благодаря доступу к конкретному ПО.

Кроме того, изначально Общество ставило перед собой цель - отслеживать состояние медведей, чтобы далее у Общества была возможность обеспечить необходимый уровень жизни каждого медведя. Соответственно, Общество использовало предоставленные Cloudreserve права для достижения собственных, иных целей, которые никак не связаны с Cloudreserve.

Помимо МК ОЭСР в целях толкования используются также комментарии к Модельной конвенции ООН (далее - МК ООН)<sup>42</sup>. Они имеют большее значение для разъяснения смысла положений СИДН, поскольку МК ООН

---

<sup>42</sup>Письмо ФНС от 28 июня 2023 г. № СД-4-3/8167@ О применении норм Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь от 21 апреля 1995 г. "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество" в отношении выплат за аренду

больше ориентирована на интересы развивающихся стран, которыми являются Россия и Индия. Кроме того, оба государства не являются членами ОЭСР, а положения заключенного между ними СИДН в большей степени похожи на положения именно МК ООН.

Несмотря на то, что СИДН предусматривает под термином «роялти», помимо прочего, платежи за использование или право использования компьютерным ПО, что не совпадает с положениями Модельных Конвенций, последние все еще применимы как средства толкования для целей последующего верного применения положений СИДН.

Более того, п. 4 ст. 12 СИДН упоминает "вознаграждения за технические услуги". Данный термин означает платежи любого вида, выплачиваемые за оказание любых управленческих, технических или консультационных услуг, включая оказание услуг техническим или другим персоналом, но не включая платежи за услуги, упомянутые в ст. 14 и 15 СИДН. Подобное положение не содержится в МК ОЭСР, однако в МК ООН наличествует ст. 12А, очень схожая с п. 4 ст. 12 СИДН.

В п. 61 комментариев МК ООН указано, что перечень доходов, которые подпадают под определение "вознаграждение за технические услуги" является исчерпывающим. В свою очередь п. 64 раскрывает, что технические услуги подразумевают, что для их оказания необходимо обладать специальным знанием, навыком или опытом. При этом п. 65 содержит указание на то, что привязка к какой-либо конкретной профессии для применения ст. 12А отсутствует.

В п. 91 комментариев МК ООН также приводится пример: "вознаграждение за технические услуги" возникает в случае, когда компания создала для иной компании специальную программу. Компания-Исполнитель использует свои знания, навыки в интересах компании-Заказчика.

Более того, согласно анализу п. 90 и 91 комментариев МК ООН в

авторитетном доктринальном источнике “Klaus Vogel on Double Tax Conventions” выборочный доступ к некоторым базам данных в соответствии с установленными потребностями клиента эквивалентен созданию индивидуальной базы данных и, следовательно, может квалифицироваться в качестве технических услуг<sup>43</sup>. Важно отметить, что в соответствии с п. 173 способ передачи данных не имеет значения для квалификации.

Cloudreserve предоставило Обществу доступ к облачной системе, определенным “выбранным” модулям системы, а также обязалось оказывать техническую поддержку и обновление закупаемых модулей/сервисов, осуществлять хостинг данных Общества на серверах Cloudreserve, расположенных в Индии и Пакистане. Соответственно, можно прийти к выводу, что Cloudreserve получает вознаграждение в том числе и за оказываемые технические услуги, поскольку Cloudreserve нужно использовать собственные навыки и знания, чтобы обеспечить доступ к ПО. Также индивидуальные потребности российской организации были учтены.

С учетом того, что п. 3-4 ст. 12 СИДН посвящены и роялти, и вознаграждению за технические услуги, часть из того, что оказывало Cloudreserve может быть квалифицировано как технические услуги, в частности, техническая поддержка, обновление закупаемых данных и их хостинг. Тем не менее, в соответствии со ст. 12 СИДН ставка по налогу остается неизменной как при квалификации вознаграждения лишь в качестве роялти, так и при квалификации части платы в качестве вознаграждения за технические услуги - 10%.

Соответственно, в данном случае применимой является п. 1 ст. 12 СИДН.

Отдельно отметим, что налогоплательщик может сослаться на п. 5 ст. 12 СИДН, которая в свою очередь отсылает к ст. 7 СИДН. Однако п. 5 ст. 12 СИДН указывает, что Положения пунктов 1 и 2 не применяются, если лицо, имеющее фактическое право на роялти или вознаграждения за технические

---

<sup>43</sup> Klaus Vogel on Double Tax Conventions, п. 283 стр. 1082.

услуги, будучи резидентом одного Договаривающегося Государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся Государстве, в котором возникают роялти или вознаграждения за технические услуги, через расположенное там постоянное представительство или оказывает независимые личные услуги в этом другом Государстве с находящейся там постоянной базы, и право, имущество или контракт, в отношении которых выплачиваются роялти или вознаграждения за технические услуги, действительно связаны с таким постоянным представительством или постоянной базой.

Для возникновения у налогового агента налоговой обязанности по ст. 7 СИДН необходимо наличие постоянно представительства у иностранной компании. Определение “постоянного представительства” содержится в ст. 5 СИДН. Деятельность компании Cloudreserve не подпадает ни под один критерий, установленный данной статьей.

В контексте организации деятельности Cloudreserve нельзя говорить о наличии постоянного представительства на территории РФ. В соответствии с пп. 123-126 комментариев к МК ОЭСР наличие серверов на территории государства может свидетельствовать о существовании постоянного представительства.

Согласно фабуле дела отсутствует информация о наличии серверов или иных конструкций, которые были бы необходимы для предоставления исключительных прав на территории РФ. Кроме того, хостинг данных также не осуществляется на территорию РФ, а значит, данные о медведях, получаемые благодаря ПО Cloudreserve не хранятся на территории РФ.

Таким образом, при квалификации платежей в качестве прибыли от предпринимательской деятельности платежи освобождались бы от налогообложения. Однако, важно отметить, что для целей последовательной квалификации анализ необходимо начинать со ст. 12 СИДН между РФ и Индией, и только при невозможности ее применения обратиться к ст. 7. На это

указывает п. 6 ст. 7 СИДН.

Соответственно, применению подлежит именно ст. 12 СИДН для целей налогообложения соответствующих выплат.

**3. Оплата оказываемых услуг подлежит учету для целей исчисления налога на прибыль. Обществу следовало учесть соответствующую сумму в качестве расхода.**

В 2023-2024 годах Общество не учитывало при расчете налога на прибыль расходы на содержание и технологическое обеспечение Центра спасения медведей, находящегося в его собственности, в том числе платежи за подписку на сервисы Cloudreserve.

В п. 49 ст. 270 НК РФ содержится норма, которая указывает, что к расходам, не учитываемым в целях налогообложения, относятся иные расходы, не соответствующие критериям, предусмотренным п. 1 ст. 252 НК РФ. Расходы должны быть одновременно обоснованными, документально подтвержденными и направленными на получение дохода.

В соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ документально подтвержденными расходами являются затраты, которые подтверждены официальными документами, составленными согласно требованиям законодательства РФ или обычаями делового оборота. Документальное подтверждение расходов на технологические услуги Центра спасения медведей не оспаривается; договор, описание услуг, сведения о выплатах наличествуем в материалах дела.

П. 1 ст. 252 НК РФ под обоснованными расходами подразумевает экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Главным критерием является намерение налогоплательщика получить экономический эффект, и такие расходы должны соотноситься с характером его деятельности<sup>44</sup>. Целесообразность, эффективность и рациональность не могут

---

<sup>44</sup> Обзор судебной практики ВС РФ №4 2016 п. 12

быть приняты во внимание<sup>45</sup>.

Исходя из фактических обстоятельств известно, что основная деятельность Общества связана с непосредственной деятельностью футбольного клуба. Однако не только спортивная деятельность должна быть учтена как основная.

Общество владеет Центром спасения белых медведей. Белый медведь является символом футбольного клуба. Общество поддерживает существование белых медведей в связи с репутационными целями, а именно: поддержка медведей способна вызывать определенное расположение к футбольному клубу, что в последующем способно увеличить прибыль Общества.

В противном случае Общество могло бы помогать иным животным или направлять средства на иные цели, например, благотворительность. Однако Общество непосредственно заботится о белых медведях, которые олицетворяют футбольный клуб. Таким образом, расходы на содержание и технологическое обеспечение оказывают влияния на получение Обществом дохода в рамках его основной деятельности.

Кроме того, факт того, что Центр находится на Чукотке, не позволяет прийти к выводу о том, что расходы на содержание Центра не могут способствовать увеличению прибыли Общества. Географическая удаленность не свидетельствует об отсутствии коммерческой связи. Таким образом, критерии обоснованности и направленности на извлечение дохода удовлетворены.

Соответственно, расходы Общества на содержание Центра спасения белых медведей не были учтены в составе расходов в целях исчисления налога на прибыль в соответствии с п. 49 ст. 270 НК РФ.

Таким образом, расход на содержание Центра следовало учесть.

---

<sup>45</sup> Письмо Минфина от 24.06.2022 № 03-03-06/1/60328, Постановление АС Северо-Кавказского округа от 17.01.2023 № Ф08-14615/2022 по делу № А63-16488/2021

Необходимо доначислить налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в РФ, в виде лицензионного вознаграждения по налоговой ставке 10%, предусмотренной статьей 12 Соглашения, заключенного между РФ и Республикой Индия

На основании вышеизложенного и руководствуясь статьями 67-71, 167-170 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ) Инспекция

### **ПРОСИТ**

#### **Арбитражный суд**

отказать АО «ФК «Москва» в удовлетворении заявленных требований.

Приложения (в копиях):

1. Копия доверенности представителя, подписавшего настоящий отзыв на 1 л.;
2. Диплом о наличии высшего юридического образования на 1 л.

Представитель по доверенности

