

# **Исковое заявление**

**ОГЛАВЛЕНИЕ:**

<b>ИСТОЧНИКИ ПРАВА:</b> .....	<b>3</b>
<b>КРАТКОЕ ИЗЛОЖЕНИЕ ПОЗИЦИИ:</b> .....	<b>12</b>
<b>ПРАВОВАЯ ПОЗИЦИЯ:</b> .....	<b>15</b>
<b>По пункту 1(а) Решения Инспекции</b> .....	<b>16</b>
<b>По пункту 1(б) Решения Инспекции</b> .....	<b>27</b>
<b>По пункту 1(в) Решения Инспекции</b> .....	<b>38</b>
<b>По пункту 2 Решения Инспекции</b> .....	<b>49</b>
<b>ПЕРЕВОД ИНОСТРАННЫХ ИСТОЧНИКОВ</b> .....	<b>70</b>

## **ИСТОЧНИКИ ПРАВА:**

### **МЕЖДУНАРОДНЫЕ ДОГОВОРЫ, НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26 января 1996 года
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 года
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая) от 18 декабря 2006 года
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.
6. Конвенция между Правительством РФ и Правительством Федеративной Республики Бразилии от 22.11.2004 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы».
7. Международный пакт о гражданских и политических правах, 1966г.
8. Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Индия от 25.03.1997 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» // СЗ РФ. 1998. №27. Ст. 3101.

### **ДОКУМЕНТЫ ООН ИЛИ ОЭСР, РАЗЪЯСНЕНИЯ ФИСКАЛЬНЫХ И НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ**

9. Действие 1 Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.). URL:

[https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_g1g58cdd/9789264241046-en.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_g1g58cdd/9789264241046-en.pdf)

10. Комментарии к Типовой конвенции Организации Объединённых Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами 2021 г.
11. Комментарий к Модельная Конвенция ОЭСР по избежанию двойного налогообложения OECD (2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing: <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>
12. Многосторонняя Конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (Заключена в г. Париже 24.11.2016) // СЗ РФ. 2020. №10. Ст. 1281.
13. Модельная конвенция ОЭСР об избежании двойного налогообложения доходов и капитала 2017 года (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). OECD Publishing.) URL: <http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>
14. Типовая конвенция Организации Объединённых Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами 2021 г.
15. Письмо Минфина России от 03.04.2023 №03-08-05/29284
16. Письмо Минфина России от 06.04.2022 г. №03-03-06/2/28831
17. Письмо Минфина России от 06.08.2018 №03-07-11/55293
18. Письмо Минфина России от 07.09.2020 №03-08-05/78419
19. Письмо Минфина России от 10.09.2021 №03-02-11/73559
20. Письмо Минфина России от 11.03.2021 №03-08-05/17032
21. Письмо Минфина России от 13.05.2021 № 03-07-08/36254
22. Письмо Минфина России от 13.06.2023 №03-07-11/54100

23. Письмо Минфина России от 13.10.2020 №03-08-13/89405
24. Письмо Минфина России от 14.02.2025 № 03-07-08/14048
25. Письмо Минфина России от 15.03.2024 № 03-08-09/23384
26. Письмо Минфина России от 16.02.2024 №03-08-05/13591
27. Письмо Минфина России от 16.03.2022 №03-08-05/19776
28. Письмо Минфина России от 17.07.2015 №03-08-05/41253
29. Письмо Минфина России от 17.12.2021 №03-03-06/1/103100
30. Письмо Минфина России от 20.10.2020 №03-08-05/91400
31. Письмо Минфина России от 20.12.2023 № 03-08-05/123622
32. Письмо Минфина России от 21.12.2017 №03-07-11/85423
33. Письмо Минфина России от 23.06.2014 № 03-00-08/2/29954
34. Письмо Минфина России от 23.10.2023 № 03-08-09/100504
35. Письмо Минфина России от 23.11.2020 №03-08-05/101763
36. Письмо Минфина России от 23.12.2024 № 03-08-09/129789
37. Письмо Минфина России от 25.06.2021 №03-08-05/50282
38. Письмо Минфина России от 26.02.2024 № 03-08-05/16315
39. Письмо Минфина России от 28.02.2020 №03-07-14/14418
40. Письмо Минфина России от 29.04.2021 №03-08-05/32988
41. Письмо Минфина России от 29.05.2023 №03-08-05/48861
42. Письмо Минфина России от 29.05.2025 №03-03-06/1/53049
43. Письмо Минфина России от 30.04.2019 №03-08-05/32197
44. Письмо Минфина РФ от 20.01.2025 №03-08-05/3921
45. Письмо Минцифры России от 15.03.2023 № МП-П11-070-17504
46. Письмо ФНС России от 06.08.2024 № ШЮ-4-13/8897@
47. Письмо ФНС России от 09.03.2023 № ШЮ-4-13/2691@
48. Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@
49. Письмо ФНС России от 29.07.2024 № БВ-4-7/8573@
50. Письмо ФНС России от 30.12.2022 № БВ-4-7/17924@

**ДОКТРИНАЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫРАЖЕННЫЕ В  
НАУЧНЫХ СТАТЬЯХ ИЛИ КНИГАХ**

51. Веселкова Е.Е., Зюзин А.В. Правовое регулирование программного обеспечения как услуги облачных сервисов // *Universum: экономика и юриспруденция*. 2021. №9 (84).
52. Гюльбасаров Э.А., Гюльбасарова Е.В. Квалификация договоров о предоставлении программного обеспечения в целях налогообложения // *Финансовое право*. 2026. № 1. С. 12 - 15.
53. Новицкий И.Б. *Общее учение об обязательстве* / Проф. И.Б. Новицкий, Проф. Л.А. Лунц. – М.: Государственное издательство юридической литературы, 1950. – С. 416.
54. Рагозина В.В. Правообладатель программы для ЭВМ и облачный провайдер: особенности соглашений в сфере облачных технологий // *ИС. Авторское право и смежные права*. 2019. № 6. С. 53 - 62.
55. Рябзин Р.А. Понятие обязательства как основы обязательственных прав // *Образование. Наука. Научные кадры*, 2026. – №1. – С. 95-102
56. Савельев А.И. Правовая природа облачных сервисов: Свобода договора, авторское право и высокие технологии. *Вестник гражданского права*. 2015. Т. 5. № 5.
57. Савельев А.И. *Правовые аспекты разработки и коммерциализации программного обеспечения*. М.: Статут. 2024. С. 620.

**СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА**

58. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 29.09.1999 № 48 «О некоторых вопросах судебной практики, возникающих при рассмотрении споров, связанных с договорами на оказание правовых услуг»
59. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 3 февраля 2016 г. № 305-КГ15-18998 по делу № А40-56211/2014

60. Определение Верховного Суда РФ от 21.11.2018 №276-ПЭК18 по делу №А50-16961/2017
61. Определение Верховного Суда РФ от 25.04.2019 №301-ЭС19-2319 по делу №А11-9880/2016
62. Определение ВС РФ от 07.09.2018 по делу № 309-КГ18-6366, А50-16961/201
63. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 04.04.2024 № 305-ЭС23-26201 по делу № А40-236292/2022
64. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 07.09.2018 № 309-КГ18-6366 по делу № А50-16961/17
65. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 18.09.2019 г. № Ф01-3986/2019 по делу № А82-8942/2017
66. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 25.04.2023 № Ф05-7810/2023 по делу № А40-107097/2022
67. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 04.02.2020 № Ф06-38592/2018 по делу № А55-31640/2017
68. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 18.09.2018 № Ф09-5190/2018 по делу № А60-42236/2017
69. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 20.05.2022 № Ф09-2232/22 по делу № А60-13239/2021
70. Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 20.10.2020 № Ф10-4177/2020 по делу № А83-6386/2019
71. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.02.2025 №09АП-75063/2024 по делу №А40-119967/2024
72. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 24.07.2017 №09АП-28552/2017 по делу №А40-10532/17

73. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 28 октября 2011 г. № 09АП-23751/2011-АК, № 09АП-5741/2011-АК по делу №А40-1164/11-99-7
74. Постановление Конституционного Суда РФ от 28.03.2000 №5-П
75. Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 6 февраля 2017 г. № 11АП-19342/2016 по делу № А55-13611/2016
76. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации»
77. Постановления Пленума Верховного суда Российской Федерации от 23.04.2019 №10 «О применении части четвертой Гражданского кодекса Российской Федерации»
78. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»
79. Постановление Президиума ВАС РФ от от 27.02.2007 № 11967/06 по делу № А65-33687/2005-СА1-19
80. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.10.2018 №17АП-6064/2018-АК по делу №А50-16960/2017
81. Постановление Суда по интеллектуальным правам от 03.10.2023 № С01-1715/2023 по делу № А40-299011/2022
82. Постановление Суда по интеллектуальным правам от 08.02.2024 № С01-1415/2022 по делу № А40-106312/2020
83. Постановление Суда по интеллектуальным правам от 19 ноября 2013 г. № С01-207/2013 по делу № А40-10750/2013
84. Постановление Суда по интеллектуальным правам от 29.11.2017 № С01-955/2017 по делу № А40-215131/2016
85. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.09.2025 № 13АП-19396/2025 по делу № А56-29465/2025

86. Постановление ФАС ВСО от 11.06.2014 по делу № А10-2446/2013
87. Постановление ФАС Московского округа от 25.09.2007, 27.09.2007 №КА-А40/9911-07-П по делу №А40-4532/06-20-44
88. Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 02.10.2018 № Ф05-15483/2018 по делу № А40-151147/2017
89. Постановлении Арбитражного суда Уральского округа от 24.10.2014 № Ф09-7310/14 по делу № А71-14257/2013
90. Постановлении Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.12.2025 № 20АП-5100/2025 по делу № А68-8610/2024
91. Решение Арбитражного суда Тюменской области от 17.10.2019 по делу №А70-13389/2019
92. Arbitration CAS 2018/A/6002 Club Atlético Banfield v. Juan Ramón Cazares Sevillano, Clube Atlético Mineiro, Club de Alto Rendimiento Especializado Independiente del Valle & FIFA, award of 7 July 2020. URL: <https://www.sennferrero.com/wp-content/uploads/2021/01/6.-cas-2018-a-6002-club-atletico-banfield-v-juan-ramon-cazares-sevillano-club-atlet.pdf>
93. Arbitration CAS 2021/A/8229 Leeds United Football Club Limited v. RasenBallsport Leipzig GmbH, award of 4 November 2022. URL: <https://jurisprudence.tas-cas.org/pdf/8229.pdf>
94. Engineering Analysis Centre of Excellence Pvt. Ltd. vs. Commissioner of Income Tax. 2 March 2021. URL: <https://indiankanoon.org/doc/170521216/>
95. The Commissioner Of Income Tax vs Salesforce.Com Singapore Pte.Ltd. 14 February 2024. URL: <https://indiankanoon.org/doc/196402230/>

#### **ИНЫЕ ИСТОЧНИКИ**

96. FIFA Regulations on the Status and Transfer of Players (interim regulatory framework) от 01.2025. URL:

<https://digitalhub.fifa.com/m/696d877ea35ca761/original/Regulations-on-the-Status-and-Transfer-of-Players-January-2025-edition.pdf>

97. Global Transfer Report 2024. URL: <https://digitalhub.fifa.com/m/142077cfbb75c2b0/original/Global-Transfer-Report-2024.pdf>
98. Global Transfer Report 2025. URL: <https://digitalhub.fifa.com/m/7d27c1b6624706bc/original/FIFA-Global-Transfer-Report-2025.pdf>
99. The NIST Definition of Cloud Computing. NIST Special Publication 800-145. September 2011. URL: <https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/legacy/sp/nistspecialpublication800-145.pdf>
100. «Астон Вилла» арендовала Рэшфорда у «МЮ» с правом выкупа за 40 млн фунтов и взяла на себя 75% зарплаты форварда [электронный ресурс] // Сайт спортивного портала «Спортс» – Режим доступа: <https://www.sports.ru/football/1116622337-aston-villa-arendovala-reshforda-u-my-u-s-pravom-vykupa-za-40-mln-funto.html?ysclid=mmrtd1b3w1742970252> (дата обращения: 15.03.2026)
101. «Барселона» намерена выкупить контракт нападающего Маркуса Рэшфорда у «Манчестер Юнайтед» по окончании текущего сезона в соответствии с условиями арендного соглашения [электронный ресурс] // Сайт спортивного портала «Чемпионат» – Режим доступа: <https://www.championat.com/football/news-6310938-barselona-planiruet-vykupit-kontrakt-rashforda-u-manchester-yunajted-md.html> (дата обращения: 15.03.2026)
102. «Рома» арендовала форварда «Брайтона» Фергюсона с правом выкупа за 40 млн евро [электронный ресурс] // Сайт спортивного портала «Спортс» – Режим доступа: <https://www.sports.ru/football/1116827427->

- [roma-arendovala-forvarda-brajtona-fergyusona-s-pravom-vykupa-za-40-mln.html?ysclid=mmrt4i873f222345147](http://roma-arendovala-forvarda-brajtona-fergyusona-s-pravom-vykupa-za-40-mln.html?ysclid=mmrt4i873f222345147) (дата обращения: 15.03.2026)
103. В «Зените» сообщили, что «Васко да Гама» арендует Ренана с правом выкупа [электронный ресурс] // Сайт издания «Спорт Экспресс» – Режим доступа: [https://www.sport-express.net/football/rfpl/news/v-zenite-soobschili-chto-vasko-da-gama-arenduet-renana-s-pravom-vykupa-2352571/#comment\\_form](https://www.sport-express.net/football/rfpl/news/v-zenite-soobschili-chto-vasko-da-gama-arenduet-renana-s-pravom-vykupa-2352571/#comment_form) (дата обращения: 15.03.2026)
104. Проект федерального закона № 147441 «О внесении изменений в Федеральный закон «Об информации, информационных технологиях и о защите информации», а также в статью 15 Федерального закона «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» // Федеральный портал проектов нормативных правовых актов. URL: <https://regulation.gov.ru/projects/147441/>
105. Регламент РФС по статусу и переходам (трансферу) футболистов (редакция вступает в силу 26 декабря 2025 года). URL: <https://www.rfs.ru/subject/1/documents/preview?documentId=1984>
106. Рекомендации Экспертного совета при ФАС России по развитию конкуренции в области информационных технологий и Экспертного совета ФАС России по развитию конкуренции в сфере розничной торговли. URL: <https://fas.gov.ru/attachment/204559/download?1553089729>
107. Эдгар Севикийн перешёл в «Акрон» на правах аренды с правом выкупа [электронный ресурс] // Сайт спортивного портала «Чемпионат» – Режим доступа: <https://www.championat.com/football/news-6158010-edgar-sevikyan-pereshyol-v-akron-na-pravah-arendy-s-pravom-vykupa.html> (дата обращения: 15.03.2026)

## **КРАТКОЕ ИЗЛОЖЕНИЕ ПОЗИЦИИ:**

### **По Эпизоду 1:**

Налоговый орган предложил начислить Обществу, налоговому резиденту РФ, налог с доходов, полученных компанией «Sociedade Esportiva Voavista» (налоговый резидент Федеративной Республики Бразилия) от источников в Российской Федерации, за 2023-2024 гг.

По пункту 1(а) Решения Инспекции Заявитель не оспаривает доводы Заинтересованного лица о том, что трансферные компенсации являются «иным аналогичным доходом» по смыслу пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ. Однако данные выплаты связаны с обычной бизнес-активностью профессиональных футбольных клубов и не облагаются налогом у источника на территории РФ в соответствии со ст. 7 (прибыль от предпринимательской деятельности) СОИДН РФ-Бразилия ввиду отсутствия постоянного представительства иностранной компании в РФ, в связи с чем у Общества отсутствует обязанность налогового агента.

По пункту 1(б) Решения условие о праве выкупа игрока представляет собой самостоятельную правовую конструкцию *sui generis*, приближенную к опциону на заключение договора. Вознаграждение выплачено в связи с передачей Заявителю права требования постоянного трансфера игрока как самостоятельного имущественного права и не подлежит обложению налогом у источника выплаты в силу п. 2 ст. 309 НК РФ, учитывая, что деятельность иностранной компании не привела к образованию постоянного представительства на территории РФ.

По пункту 1(в) Решения Инспекции спорный договор не является лицензионным, поскольку изображение футболиста не относится к объектам интеллектуальной собственности. Вознаграждение получено бразильским клубом SEB, который является фактическим получателем

дохода. Доход не подпадает под ст. 12 (роялти) и ст. 17 (артисты и спортсмены) СОИДН РФ-Бразилия, а подлежит квалификации по ст. 7 (прибыль от предпринимательской деятельности). Ввиду отсутствия постоянного представительства SEB в РФ, доход не подлежит налогообложению в России, следовательно, у Общества отсутствует обязанность налогового агента.

## **По Эпизоду 2:**

За 2023-2024 гг. Общество, налоговый резидент РФ, действовало правомерно, не удержав и не перечислив в бюджет РФ при выплате в адрес компании Cloudreserve, налогового резидента Индии, общей суммы в размере 10 760 000 руб. во исполнение своих обязательств по заключенному Рамочному договору о подписке на облачные сервисы.

Квалификация Налоговым органом выплаты в качестве лицензионного вознаграждения не соответствует действительному экономическому содержанию отношений, в связи с которыми были осуществлены данные выплаты. Так, Общество не получало экземпляры ПО Cloudreserve и не осуществляло его использование по смыслу ст. 1270 ГК РФ, а получало лишь результаты такого использования самим правообладателем Cloudreserve, в чьем владении и под чьим контролем сохранялось ПО.

Однако спорные выплаты представляют собой оплату оказанных Cloudreserve услуг, поскольку обязанность Общества по выплате данного дохода Cloudreserve возникла по Рамочному договору, правовая природа которого аналогична договору возмездного оказания услуг:

- Объем обязанностей Cloudreserve зависел от потребностей Общества в конкретный период времени, что также влияло на размер платы за подписку;

- Обязательства Cloudreserve предполагают осуществление активных действий, направленных на получение Обществом полезного эффекта;
- ПО предоставляется Обществу не как самостоятельный объект, а в составе комплекса взаимосвязанных услуг в рамках подписки на облачные сервисы.

Таким образом, доходы, полученные Cloudreserve в соответствии с Рамочным договором, являются доходами от оказания Обществу услуг по предоставлению удаленного доступа к ПО, осуществлению технической поддержки, обновления модулей/сервисов и хостинга данных, что не указано в перечне доходов из п. 1 ст. 309 НК РФ.

Соответственно, в связи с отсутствием у Cloudreserve постоянного представительства в РФ общая сумма выплат не подлежала обложению налогом у источника выплаты в РФ (п. 2 ст. 309 НК РФ). Налоговый орган неправоммерно предложил доначислить Обществу налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в РФ, в виде лицензионного вознаграждения по налоговой ставке 10% на основании пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ и ст. 12 СОИДН РФ-Индия.

## **ПРАВОВАЯ ПОЗИЦИЯ:**

**Арбитражный суд**

**Заявитель:**

Акционерное общество «Футбольный клуб «Москва»»

**Заинтересованное лицо:**

Инспекция

**Дело № ....**

.

### **Исковое заявление**

Акционерное общество «Футбольный клуб «Москва»» (далее – «Общество», «ФК «Москва», «Заявитель», «Налогоплательщик») обратился в Арбитражный суд с заявлением (далее – «Заявление») о признании недействительным решения Инспекции (далее – «Инспекция», «Налоговый орган») о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Как следует из материалов дела, Инспекцией проведена выездная налоговая проверка Общества по налогу на прибыль организаций за период 2023–2024 гг.

По результатам выездной налоговой проверки вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее – «Решение Инспекции»).

Заявитель, не согласившись с Решением Инспекции, направил в ФНС России апелляционную жалобу. ФНС России решением апелляционную жалобу оставила без удовлетворения.

Данное обстоятельство повлекло обращение Общества с Заявлением в суд.

#### **По пункту 1(а) Решения Инспекции**

Как следует из материалов дела, АО «ФК «Москва» и иностранная компания «Sociedade Esportiva Boavista» (далее – «СЕВ», «Sociedade Esportiva Boavista»), являющаяся налоговым резидентом Федеративной Республики Бразилия, заключили Трансферный контракт на условиях «аренды» от 31.03.2023 г. №ТС, в соответствии с условиями которого Заявитель имеет право выкупить профессионального футболиста Луиша Бенедетти через 1 год с момента перехода игрока на условиях «аренды» (далее – «Трансферный контракт»). За временную передачу регистрационных прав игрока Заявитель ежемесячно уплачивал иностранной организации трансферные компенсации в размере 7,7 млн руб.

Вывод Заинтересованного лица о необходимости доначислить Заявителю за период 2023-2024 г. налог с доходов, полученных компанией «Sociedade Esportiva Boavista» от источников в Российской Федерации, в виде трансферных компенсаций на основании подпункта 10 пункта 1 статьи 309 НК РФ (далее – «НК РФ») и ст. 22 «Другие доходы» СОИДН РФ-Бразилия, является незаконным и необоснованным в связи со следующим.

## **1. Правовая квалификация трансферного контракта на условиях «аренды»**

Согласно материалам дела, в период с 01.04.2023 г. по 31.12.2024 г. российская компания АО «ФК «Москва» производила выплату трансферных компенсаций за временный переход профессионального футболиста в размере 7,7 млн руб. ежемесячно в пользу иностранной компании «Sociedade Esportiva Voavista» на основании Трансферного контракта.

Нормативное регулирование футбольных трансферов осуществляется посредством положений Регламента ФИФА по статусу и трансферу игроков (далее – «Регламент ФИФА») и Регламента РФС по статусу и переходам (трансферу) футболиста (далее – «Регламент РФС»).

Вместе с тем следует отметить, что в рассматриваемой ситуации имел место международный трансфер, поскольку Заявитель и «Sociedade Esportiva Voavista» являются футбольными клубами, принадлежащими к разным национальным футбольным ассоциациям (Российский футбольный союз (РФС) и Confederação Brasileira de Futebol (CBF) соответственно). В связи с этим, в соответствии со ст. 1 Регламента ФИФА, отношения по переходу между клубами разных ассоциаций регулируются правилами Регламента ФИФА.

Согласно п. 1 ст. 10 Регламента ФИФА, профессиональный футболист может быть передан на условиях «аренды» на определенный срок своим клубом («прежний клуб») другому клубу («новый клуб») на основании письменного соглашения. При этом в таком соглашении должны быть определены продолжительность передачи на условиях «аренды» и финансовые условия такой передачи.

В соответствии с положениями Регламента ФИФА, под трансферной компенсацией понимается компенсация, которую новый клуб игрока выплачивает или обязуется выплатить бывшему клубу игрока в обмен на

согласие бывшего клуба освободить игрока от обязательных контрактных отношений.

В случае, если переход игрока носит временный характер, действие контракта между профессиональным футболистом и прежним клубом приостанавливается, если не согласовано иное, и заключается новый контракт между переходящим игроком и новым, принимающим клубом (пп. (b), (c) п. 1 ст. 10 Регламента ФИФА).

Таким образом, такое трансферный контракт на условиях «аренды» («loan agreement») сочетает в себе элементы гражданско-правовых и трудовых правоотношений:

1) соглашение о переходе игрока заключено между двумя профессиональными футбольными клубами как юридическими лицами, при этом стороны свободны в определении условий такого соглашения, за исключением обязательных требований, установленных ст. 10 Регламента ФИФА;

2) трансфер одновременно является основанием для временного перевода профессионального футболиста к другому работодателю, регулируемого трудовым законодательством (ст. 348.4 ТК РФ).

Вместе с тем трансферный контракт, в т.ч. заключаемый на условиях «аренды», не имеет прямого упоминания в Гражданском кодексе Российской Федерации (далее – «ГК РФ») и не соответствует квалифицирующим признакам ни одной из договорных конструкций, предусмотренных законом или иными правовыми актами.

В частности, несмотря на то, что такой трансферный контракт обозначен как «трансфер на условиях «аренды» и как «аренда профессиональных игроков» в Регламенте ФИФА в Регламенте РФС (ст. 19) и Регламенте ФИФА (ст. 10) соответственно, он не может быть квалифицирован в качестве договора аренды по смыслу ст. 606 ГК РФ. Согласно ч. 1 ст. 607, объектом договора аренды могут быть исключительно

неупотребляемые вещи, т.е. вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (земельные участки, имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и пр.), при этом объект трансферного контракта не может быть признан вещью.

Таким образом, соглашение о временном переходе игрока следует квалифицировать в качестве непоименованного договора (ч. 2 ст. 421 ГК РФ), что не позволяет точно определить природу трансферной компенсации для целей установления категории дохода, перечисленного в п. 1 ст. 309 НК РФ.

## **2. Трансферные компенсации подлежат обложению налогом у источника в соответствии со ст. 7 Конвенции**

На основании вышеизложенного Заявитель не оспаривает доводы Заинтересованного лица относительно того, что выплаченные в пользу иностранной организации трансферные компенсации подпадают под регулирование пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ как иной доход, полученный от источников в РФ и не связанный с осуществлением деятельности через постоянное представительство на территории РФ. Если полученный доход прямо не упомянут в п. 1 ст. 309 НК РФ, то для признания его облагаемым, в соответствии с подп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ, необходимо обоснование его аналогичности. ВС РФ в своем Определении от 07.09.2018 по делу N309-КГ18-6366, А50-16961/2017 указывает, что перечень облагаемых доходов иностранных организаций является открытым. Если доход прямо не назван в п. 1 ст. 309 НК РФ, то для признания его облагаемым необходимо соответствие критериям пассивности этого дохода и наличия связи с территорией РФ. Аналогичные выводы содержит Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 04.02.2020 N Ф06-38592/2018 по делу N А55-31640/2017.

Также в письмах Минфина<sup>1</sup> в качестве главного квалифицирующего признака названо отсутствие связи с предпринимательской деятельностью в РФ через постоянное представительство. Данный подход подтверждается и судебной практикой<sup>2</sup>.

Согласно статье 22 «Другие доходы» Конвенции «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» от 22.11.2004 г., заключенной между Правительством РФ и Правительством Федеративной Республики Бразилии (далее – «Конвенция»), виды доходов резидента Договаривающегося Государства, возникающие в другом Договаривающемся Государстве, которые не рассматриваются в предыдущих статьях, могут также облагаться налогом в этом другом Государстве. Следовательно, данная статья распространяется только на доходы, не упомянутые в иных статьях Конвенции.

При этом, как указывает ФНС<sup>3</sup>, под «другими доходами», как правило, понимаются разовые доходы случайного характера, которые невозможно или крайне затруднительно отнести к какому-либо из видов доходов, рассматриваемых в других статьях Конвенции.

Однако, по мнению Заявителя, полученные компанией «Sociedade Esportiva Voavista» трансферные компенсации являются прибылью от предпринимательской деятельности и не подлежат обложению налогом у источника на территории РФ в соответствии со ст. 7 «Прибыль от предпринимательской деятельности» Конвенции ввиду следующего:

---

<sup>1</sup> Письмо Минфина России от 16.02.2024 N 03-08-05/13591; Письмо Минфина России от 29.05.2023 N 03-08-05/48861; Письмо Минфина России от 11.03.2021 N 03-08-05/17032; Письмо Минфина России от 07.09.2020 N 03-08-05/78419; Письмо Минфина России от 30.04.2019 N 03-08-05/32197

<sup>2</sup> Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 02.10.2018 N Ф05-15483/2018 по делу N А40-151147/2017

<sup>3</sup> Письмо ФНС России от 09.03.2023 №ШЮ-4-13/2691@

1) Трансферные компенсации связаны с осуществлением «Sociedade Esportiva Voavista» обычной предпринимательской деятельности;

2) Получение компанией «Sociedade Esportiva Voavista» дохода не связано с осуществлением деятельности через постоянное представительство на территории РФ;

3) Ст. 11 Конвенции неприменима ввиду отсутствия долгового обязательства, ст. 13 «Доход от прироста капитала» - ввиду отсутствия отчуждения имущества, ст. 17 «Артисты и спортсмены» - так как лицо, получающее доход, является футбольным клубом, а не спортсменом.

### **2.1. Доход компании «Sociedade Esportiva Voavista» получен от обычной предпринимательской деятельности**

Согласно ст. 7 Конвенции, прибыль предприятия одного Договаривающегося Государства подлежит налогообложению только в этом Государстве, если только такое предприятие не осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся Государстве через находящееся там постоянное представительство. Если предприятие осуществляет предпринимательскую деятельность таким образом, то прибыль этого предприятия может облагаться налогом в другом Государстве, но только в той части, которая относится к этому постоянному представительству. При этом при этом толковании положений Конвенции следует опираться на комментарии к Типовой конвенции ОЭСР.

Однако ни статья 7 Типовой конвенции ОЭСР, ни комментарии к ней не содержат определение предпринимательской деятельности. В соответствии с п. 2 ст. 3 Конвенции «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» от 22.11.2004 г. (далее – «Конвенция»), заключенной между Правительством РФ и Правительством Федеративной Республики Бразилии, по общему правилу в части толкования терминов,

государство применяющее Конвенцию, толкует их в соответствии со своим национальным законодательством.

В соответствии с ч. 1 ст. 2 ГК РФ, предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.

В рассматриваемой ситуации доходы от трансфера футболиста носят систематический характер, поскольку передающий клуб («Sociedade Esportiva Boavista») получает такие выплаты ежемесячно. Вместе с тем для компании «Sociedade Esportiva Boavista» временный переход футболиста сопряжен с риском досрочного расторжения трудового соглашения игрока с Заявителем как принимающим клубом, неисполнением Заявителем условий соглашения о временном переводе спортсмена (например, в части осуществления выплат) или досрочного расторжения такого соглашения.

При этом, помимо систематического получения дохода в виде трансферных компенсаций, временный трансфер («аренда») представляется экономически выгодным для «Sociedade Esportiva Boavista» ввиду того, что в период «аренды» улучшается профессиональная подготовка игрока, при этом сам клуб не несет никаких расходов на развитие и обеспечение футболиста.

В соответствии со сложившейся судебной практикой, обычная предпринимательская деятельность может быть определена как «основная деятельность, направленная на систематическое получение прибыли, к которой не могут быть отнесены сделки, носящие разовый характер и не соответствующие основным видам деятельности налогоплательщика, указанным в уставе»<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Постановление ФАС ВСО от 11.06.2014 по делу №А10-2446/2013

Из комплексного толкования положений Регламента ФИФА по статусу и переходам игроков и Регламента РФС по статусу и переходам (трансферу) футболистов следует, что профессиональным футбольным клубом является футбольный клуб, не являющийся любительским и принимающий участие в профессиональных (нелюбительских) соревнованиях по футболу.

Как следует из материалов дела, Заявитель является многократным призером Российской премьер-лиги (далее – «РПЛ»), а иностранная компания «Sociedade Esportiva Voavista» на момент заключения Трансферного контракта принимала участие в Чемпионате Бразилии по футболу, что подтверждает статус данных организаций как профессиональных футбольных клубов.

Применительно к деятельности профессиональных футбольных клубов необходимо учитывать следующее.

Для профессиональных футбольных клубов трансферная деятельность, включая временные переходы игроков, является неотъемлемой частью обычной хозяйственной деятельности, осуществляемой на систематической основе и направленной на получение прибыли. Это подтверждается многочисленными примерами из практики по международным трансферным переходам профессиональных футболистов (подробнее см. пп. 3.1. Заявления по пункту 1(а) Решения Инспекции).

Кроме того, в соответствии с Global Transfer Report 2025<sup>5</sup>, трансферная деятельность является одной из ключевых, фундаментальных и основообразующих видов деятельности в рамках глобальной экосистемы футбольного сообщества. В 2025 г. количество футбольных клубов, осуществляющих выплату трансферных компенсаций, достигло 1 214, а

---

<sup>5</sup> Global Transfer Report 2025. URL: [FIFA-Global-Transfer-Report-2025.pdf](https://www.fifa.com/press-room/2025/01/2025-global-transfer-report)

клубов, получающих такие выплаты как минимум за трансфер одного футболиста, составило 1 495 (п. 2.1). При этом общий объем трансферных выплат по всему миру достиг 13,1 млрд долларов США.

Перечисленные статистические данные также свидетельствуют о том, что трансферы представляют собой обычную предпринимательскую деятельность профессиональных футбольных клубов, коими являются Заявитель и компания «Sociedade Esportiva Boavista». Данный фактор не позволяет отнести доходы в виде трансферных компенсаций к случайным.

Следовательно, доход «Sociedade Esportiva Boavista» в виде трансферных компенсаций является прибылью от предпринимательской деятельности.

## **2.2. Получение компанией «Sociedade Esportiva Boavista» дохода не связано с осуществлением деятельности через постоянное представительство на территории РФ**

В соответствии с п. 1 ст. 246 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – «НК РФ»), иностранные организации признаются плательщиками налога на прибыль, если осуществляют свою деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) получают доходы от источников в РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 306 НК РФ, под постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации для целей настоящей главы понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации.

Критерии для квалификации деятельности иностранной компании как приводящей к образованию постоянного представительства разъяснены Минфином России<sup>6</sup>:

- 1) Наличие места деятельности;
- 2) Ведение предпринимательской деятельности через такое постоянное место деятельности;
- 3) Регулярный характер такой деятельности.

Вместе с тем между Правительством РФ и Правительством Федеративной Республики Бразилии заключена Конвенция «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» от 22.11.2004 г. (далее – «Конвенция»), которая является международным договором, обязательным для исполнения всех его положений договаривающимися сторонами (ст. 26 Венской конвенции о праве международных договоров 1969 г.). В связи с этим Конвенция приобретает приоритет над соответствующими нормами национального законодательства (п. 1 ст. 7 НК РФ).

Принимая во внимание, что признаки постоянного представительства, определенные ст. 306 НК РФ, фактически аналогичны условиям образования постоянного представительства, закрепленным в ст. 5 Конвенции, для выявления факта образования постоянного представительства компании «Sociedade Esportiva Voavista» на территории РФ и последующего определения налоговых последствий полученного от Заявителя дохода следует руководствоваться положениями Конвенции. При этом при толковании положений Конвенции следует опираться на комментарии к Типовой конвенции ОЭСР.

---

<sup>6</sup> Письма Минфина России от 03.04.2023 №03-08-05/29284, от 16.03.2022 №03-08-05/19776, от 10.09.2021 №03-02-11/73559, от 23.11.2020 №03-08-05/101763

Согласно п. 1 ст. 5 Типовой конвенции ОЭСР, под постоянным представительством понимается постоянное место деловой активности, через которое предприятие полностью или частично осуществляет предпринимательскую деятельность.

Общие условия, необходимые для образования постоянного представительства, изложены в п. 6 комментариев к ст. 5 Типовой конвенции ОЭСР. Данные условия включают в себя:

- 1) Наличие места осуществления хозяйственной деятельности (помещения или, в некоторых случаях, оборудования);
- 2) «Постоянный, четко закрепленный» («fixed») характер такого места ведения бизнеса, т.е. оно должно находиться в определенном месте и иметь определенную степень постоянства;
- 3) Осуществление предпринимательской деятельности предприятия через такое «постоянное» место ведения бизнеса.

Анализ указанных условий показывает, что деятельность иностранной компании «Sociedade Esportiva Voavista» на территории РФ не привела к образованию постоянного представительства.

Таким образом, ст. 22 Конвенции неприменима, так как в соответствии с ее содержанием она применяется лишь при условии, что квалифицируемый вид дохода не рассматривается в предыдущих статьях. Трансферные компенсации являются предпринимательским доходом и регулируются ст. 7 Конвенции, что исключает применение ст. 22. Также ФНС<sup>7</sup> было разъяснено, что к иным доходам следует относить доходы случайного характера, которые невозможно или крайне затруднительно отнести к какому-либо из видов доходов. Целенаправленное получение дохода посредством заключения трансферного контракта к таковым не относятся.

---

<sup>7</sup> <Письмо> ФНС России от 09.03.2023 N ШЮ-4-13/2691@

### **По пункту 1(б) Решения Инспекции**

АО «ФК «Москва» (далее – «Заявитель») и иностранная компания «Sociedade Esportiva Voavista», являющаяся налоговым резидентом Федеративной Республики Бразилия, заключили Трансферный контракт на условиях «аренды» от 31.03.2023 г. №ТС, в соответствии с условиями которого Заявителю предоставлено право выкупа профессионального футболиста Луиша Бенедетти через 1 год с момента перехода игрока на условиях «аренды» (далее – «Трансферный контракт»). За предоставление указанного права Заявитель выплатил иностранной компании вознаграждение в размере 8 млн руб.

Вывод Заинтересованного лица о необходимости доначислить Заявителю за период 2023-2024 г. налог с доходов, полученных компанией «Sociedade Esportiva Voavista» от источников в Российской Федерации, в виде платы за право выкупа игрока на основании подпункта 10 пункта 1 статьи 309 НК РФ (далее – «НК РФ»), является незаконным и необоснованным в связи со следующим.

#### **1. Правовая квалификация условия о праве выкупа профессионального футболиста, предусмотренного Трансферным контрактом**

Согласно материалам дела, иностранная компания «Sociedade Esportiva Voavista» получила доход в размере 8 млн руб. за право выкупа профессионального футболиста Луиша Бенедетти, предусмотренного условиями Трансферного контракта.

Рассматриваемый Трансферный контракт по своей правовой природе является смешанным договором в смысле п. 3 ст. 421 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – «ГК РФ»), поскольку содержит элементы двух различных договорных конструкций:

1) соглашения о временном переходе спортсмена (перехода на условиях «аренды», «Loan transfer agreement»);

2) соглашения о предоставлении права требования постоянного трансфера игрока («Purchase option», «Option to buy»).

К отношениям сторон по смешанному договору применяются в соответствующих частях правила о договорах, элементы которых содержатся в смешанном договоре, если иное не вытекает из соглашения сторон или существа смешанного договора (п. 3 ст. 421 ГК РФ).

В соответствии с пунктом Трансферного контракта о праве выкупа игрока, иностранная компания «Sociedade Esportiva Voavista» принимает на себя безотзывное обязательство произвести окончательный переход профессионального футболиста, если Заявитель заявит о своем намерении реализовать право выкупа в установленные сроки (не позднее, чем через 1 год с момента перехода игрока на условиях «аренды»). Заявитель в свою очередь обладает правом, но не обязанностью инициировать постоянный трансфер игрока. Подобное толкование условий о праве выкупа профессиональных футболистов вытекает из *lex sportiva* и подтверждается практикой Спортивного арбитражного суда<sup>8</sup>.

Согласно п. 1 ст. 429.2 ГК РФ, в силу соглашения о предоставлении опциона на заключение договора (опцион на заключение договора) одна сторона посредством безотзывной оферты предоставляет другой стороне право заключить один или несколько договоров на условиях, предусмотренных опционом. Другая сторона вправе заключить договор путем акцепта такой оферты в порядке, в сроки и на условиях, которые предусмотрены опционом.

---

<sup>8</sup> Arbitration CAS 2021/A/8229 Leeds United Football Club Limited v. RasenBallSport Leipzig GmbH, award of 4 November 2022, Arbitration CAS 2018/A/6002 Club Atlético Banfield v. Juan Ramón Cazares Sevillano, Clube Atlético Mineiro, Club de Alto Rendimiento Especializado Independiente del Valle & FIFA of 7 July 2020

В материалах дела отсутствует информация о направлении в пользу Заявителя оферты, содержащей существенные условия будущего договора об окончательном переходе игрока, как того требует п. 1 ст. 429.2 ГК РФ, в связи с чем рассматриваемое условие о праве выкупа игрока не соответствует формально-юридическим признакам опциона на заключение договора по смыслу ст. 429.2 ГК РФ.

Таким образом, рассматриваемая договорная конструкция близка по своей правовой и экономической природе к конструкции опциона на заключение договора по смыслу ст. 429.2 ГК РФ, но не тождественна ей.

Вместе с тем на основании п. 2 ст. 421 ГК РФ к сложившимся между Заявителем и иностранной компанией отношениям по аналогии могут быть применены нормы об опционе на заключение договора или опционном договоре в той части, в которой они не противоречат существу спорных отношений.

Таким образом, в рассматриваемой ситуации пункт Трансферного контракта о праве выкупа игрока по истечении срока аренды является самостоятельной договорной конструкцией *sui generis*, предоставляющей Заявителю право требования окончательного перехода игрока.

## **2. Правовая квалификация дохода, полученного компанией «Sociedade Esportiva Boavista» за право выкупа профессионального футболиста**

С учетом изложенной правовой квалификации условия о праве выкупа игрока, единовременная выплата в размере 8 млн руб. представляет собой вознаграждение за предоставление Заявителю имущественного права требования постоянного трансфера игрока.

Несмотря на то, что условие о праве выкупа игрока не признается опционом на заключение договора *sensu stricto* в соответствии с положениями ст. 429.2 ГК РФ, по своей экономической природе выплата

сопоставима с опционной премией, поскольку осуществляется в обмен на предоставление Заявителю права инициировать в будущем окончательный переход профессионального футболиста.

**3. Доход, выплаченный компании «Sociedade Esportiva Boavista», не может быть квалифицирован в качестве «иного аналогичного дохода» по смыслу пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ**

Согласно разъяснениям Минфина России<sup>9</sup>, критерием отнесения доходов к категории «иных аналогичных доходов» (пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ) может быть их пассивный характер, выражающийся в отсутствии связи дохода с осуществлением предпринимательской деятельности на территории РФ. При этом на практике<sup>10</sup> одним из критериев отнесения выплаты к категории пассивных доходов является ее безвозмездный характер, т.е. отсутствие встречного предоставления.

Выплаченный компании «Sociedade Esportiva Boavista» доход в размере 8 млн руб. связан с осуществлением обычной предпринимательской деятельности и относится к категории активных доходов, обусловлен встречным предоставлением со стороны иностранной организации и не может быть квалифицирован как иной доход, подлежащий налогообложению у источника выплаты в РФ в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ, ввиду следующего.

---

<sup>9</sup> Письма Минфина России от 29.04.2021 №03-08-05/32988, от 13.10.2020 №03-08-13/89405, от 17.07.2015 №03-08-05/41253, от 23.06.2014 № 03-00-08/2/29954

<sup>10</sup> Определения Верховного Суда РФ от 25.04.2019 №301-ЭС19-2319 по делу №А11-9880/2016, от 21.11.2018 №276-ПЭК18 по делу №А50-16961/2017, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.02.2025 №09АП-75063/2024 по делу №А40-119967/2024, от 24.07.2017 №09АП-28552/2017 по делу №А40-10532/17, Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.10.2018 №17АП-6064/2018-АК по делу №А50-16960/2017

### **3.1. Доход, выплаченный компании «Sociedade Esportiva Voavista», связан с осуществлением обычной предпринимательской деятельности**

В соответствии с абз. 3 п. 1 ст. 2 ГК РФ, предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Из комплексного толкования положений Регламента ФИФА по статусу и переходам игроков и Регламента РФС по статусу и переходам (трансферу) футболистов следует, что профессиональным футбольным клубом является футбольный клуб, не являющийся любительским и принимающий участие в профессиональных (нелюбительских) соревнованиях по футболу. Как следует из материалов дела, Заявитель является многократным призером Российской премьер-лиги (далее – «РПЛ»), а иностранная компания «Sociedade Esportiva Voavista» на момент заключения Трансферного контракта принимала участие в Чемпионате Бразилии по футболу, что подтверждает статус данных организаций как профессиональных футбольных клубов.

Применительно к деятельности профессиональных футбольных клубов необходимо учитывать следующее.

Для профессиональных футбольных клубов трансферная деятельность, включая временные переходы игроков на условиях «аренды» с правом последующего выкупа, является неотъемлемой частью обычной хозяйственной деятельности, осуществляемой на систематической основе и направленной на получение прибыли. Это подтверждается многочисленными примерами из практики по международным трансферным переходам профессиональных футболистов:

- 1) «Барселона» намерена выкупить контракт нападающего Маркуса Рэшфорда у «Манчестер Юнайтед» по окончании текущего сезона в соответствии с условиями арендного соглашения<sup>11</sup>;
- 2) «Астон Вилла» арендовала Рэшфорда у «МЮ» с правом выкупа за 40 млн фунтов и взяла на себя 75% зарплаты форварда<sup>12</sup>;
- 3) В «Зените» сообщили, что «Васко да Гама» арендует Ренана с правом выкупа<sup>13</sup>;
- 4) «Рома» арендовала форварда «Брайтона» Фергюсона с правом выкупа за 40 млн евро<sup>14</sup>;
- 5) Эдгар Севикян перешёл в «Акрон» на правах аренды с правом выкупа<sup>15</sup> и др.

Несмотря на то, что выплата иностранной компании «Sociedade Esportiva Voavista» спорного дохода является разовой, данная выплата произведена в рамках устойчивой и систематической трансферной деятельности, являющейся для профессионального футбольного клуба обычной предпринимательской деятельностью, и потому не обладает случайным характером.

---

<sup>11</sup> «Барселона» намерена выкупить контракт нападающего Маркуса Рэшфорда у «Манчестер Юнайтед» по окончании текущего сезона в соответствии с условиями арендного соглашения [электронный ресурс] // Сайт спортивного портала «Чемпионат» – Режим доступа: <https://www.championat.com/football/news-6310938-barselona-planiruet-vyкупit-kontrakt-rashforda-u-manchester-yunajted-md.html> (дата обращения: 15.03.2026)

<sup>12</sup> «Астон Вилла» арендовала Рэшфорда у «МЮ» с правом выкупа за 40 млн фунтов и взяла на себя 75% зарплаты форварда [электронный ресурс] // Сайт спортивного портала «Спортс» – Режим доступа: <https://www.sports.ru/football/1116622337-aston-villa-arendovala-reshforda-u-my-u-s-pravom-vykupa-za-40-mln-funto.html?ysclid=mmrtd1b3w1742970252> (дата обращения: 15.03.2026)

<sup>13</sup> В «Зените» сообщили, что «Васко да Гама» арендует Ренана с правом выкупа [электронный ресурс] // Сайт издания «Спорт Экспресс» – Режим доступа: [https://www.sport-express.net/football/rfpl/news/v-zenite-soobschili-chto-vasko-da-gama-arenduet-renana-s-pravom-vykupa-2352571/#comment\\_form](https://www.sport-express.net/football/rfpl/news/v-zenite-soobschili-chto-vasko-da-gama-arenduet-renana-s-pravom-vykupa-2352571/#comment_form) (дата обращения: 15.03.2026)

<sup>14</sup> «Рома» арендовала форварда «Брайтона» Фергюсона с правом выкупа за 40 млн евро [электронный ресурс] // Сайт спортивного портала «Спортс» – Режим доступа: <https://www.sports.ru/football/1116827427-roma-arendovala-forvarda-brajtona-fergyusona-s-pravom-vykupa-za-40-mln.html?ysclid=mmrt4i873f222345147> (дата обращения: 15.03.2026)

<sup>15</sup> Эдгар Севикян перешёл в «Акрон» на правах аренды с правом выкупа [электронный ресурс] // Сайт спортивного портала «Чемпионат» – Режим доступа: <https://www.championat.com/football/news-6158010-edgar-sevikyan-pereshyol-v-akron-na-pravah-arendy-s-pravom-vykupa.html> (дата обращения: 15.03.2026)

### **3.2. Получение Заявителем экономической выгоды («встречного предоставления») при выплате дохода иностранной организации**

Вопреки доводам Инспекции, выплата компании «Sociedade Esportiva Voavista» дохода за предоставленное право выкупа профессионального футболиста также обусловлена встречным предоставлением.

В соответствии с ч. 2 ст. 423 ГК РФ, безвозмездным признается договор, по которому одна сторона обязуется предоставить что-либо другой стороне без получения от нее платы или иного встречного предоставления.

На практике отношения сторон по договору могут быть квалифицированы как безвозмездные при наличии следующих признаков: предоставление по безвозмездному договору осуществляет только одна из сторон, при этом у второй стороны отсутствуют встречные обязательства; в договоре содержится прямое и однозначное указание на безвозмездный характер и (или) ясно выраженное намерение совершить безвозмездную сделку<sup>16</sup>.

Выплата вознаграждения за предоставление права инициировать постоянный трансфер игрока предполагает наличие встречного предоставления со стороны компании «Sociedade Esportiva Voavista» в связи со следующим. Иностранная компания принимает на себя корреспондирующее обязательство в будущем произвести окончательный переход профессионального футболиста в соответствии с правилами, установленными Регламентом ФИФА, в случае реализации Заявителем своего права, при этом в период действия рассматриваемого Трансферного контракта иностранная компания ограничена в праве заключать трансферные сделки в отношении данного игрока с третьими лицами.

---

<sup>16</sup> Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 24.10.2018 №17АП-6064/2018-АК по делу №А50-16960/2017

Экономическая выгода для Заявителя проявляется в форме фиксации цены и условий постоянного трансфера профессионального футболиста на момент заключения Трансферного контракта, что позволяет Заявителю в будущем выкупить игрока по цене, не учитывающей потенциальный прирост рыночной стоимости.

Следовательно, факт принятия на себя иностранной компанией «Sociedade Esportiva Voavista» безотзывного обязательства, а также сопутствующее ему ограничение возможности осуществлять трансфер профессионального футболиста в пользу третьих лиц образуют встречное предоставление, за которое Заявителем было уплачено вознаграждение в размере 8 млн руб. Наличие встречного предоставления исключает квалификацию спорного дохода в качестве пассивного и, как следствие, иного дохода, подлежащего обложению налогом у источника выплаты в РФ в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ.

#### **4. Доход иностранной компании «Sociedade Esportiva Voavista» не подлежит налогообложению налогом у источника на основании п. 2 ст. 309 НК РФ**

В соответствии с п. 2 ст. 309 НК РФ, доходы, полученные иностранной организацией от реализации имущественных прав на территории РФ, не подлежат обложению налогом у источника выплаты, если такая деятельность не приводит к образованию постоянного представительства в РФ.

Выплаченный компании «Sociedade Esportiva Voavista» доход в размере 8 млн руб. является вознаграждением за предоставленное Заявителю имущественное право инициировать постоянный трансфер игрока и не подлежит обложению налогом у источника в РФ на основании п. 2 ст. 309 НК РФ ввиду следующего.

#### **4.1. Доход компании «Sociedade Esportiva Boavista» представляет собой вознаграждение за предоставление имущественного права**

В соответствии с п. 1 ст. 11 НК РФ, институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в налоговых правоотношениях, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

Поскольку Налоговым кодексом Российской Федерации не установлено легальное определение «имущественного права» для целей налогообложения, необходимо обратиться к положениям гражданского законодательства.

В соответствии со ст. 128, ч. 1 ст. 129 ГК РФ, имущественные права как объекты гражданских прав могут свободно отчуждаться или переходить от одного лица к другому в порядке универсального правопреемства (наследование, реорганизация юридического лица) либо иным способом, если они не ограничены в обороте.

Право инициировать окончательный переход игрока, предоставленное Заявителю, является оборотоспособным субъективным имущественным правом по смыслу ст. 128-129 ГК РФ в связи со следующим.

Одной из категорий имущественных прав являются обязательственные права. Новицкий И.Б. и Лунц Л.А. подчеркивают, что само по себе обязательство представляет собой юридическую связь, в силу которой одно лицо (кредитор) вправе требовать от другого (должника) определенного поведения<sup>17</sup>. Вместе с тем, согласно позиции Рябзина Р.А.,

---

<sup>17</sup> Новицкий И.Б. Общее учение об обязательстве / Проф. И.Б. Новицкий, Проф. Л.А. Лунц. – М.: Государственное издательство юридической литературы, 1950. – С. 416.

интерес управомоченного лица в обязательстве реализуется через совершение должником предусмотренных обязательством действий<sup>18</sup>.

Таким образом, для квалификации права в качестве имущественного необходимо его соответствие определенным критериям, а именно:

- 1) Принадлежность конкретному лицу на основании юридических фактов (в том числе сделок);
- 2) Способность выступать в качестве средства реализации имущественного интереса такого лица;
- 3) Оборотоспособность права и наличие экономической ценности.

В рассматриваемой ситуации на основании Трансферного контракта Заявителю предоставляется субъективное право инициировать процедуру постоянного трансфера футболиста, в том числе перехода регистрационных прав в пользу Заявителя, а иностранная компания за вознаграждение принимает на себя корреспондирующее обязательство совершить юридически значимые действия, направленные на обеспечение окончательного перехода игрока, при надлежащем осуществлении Заявителем своего права.

Таким образом, предоставляемое Заявителю право в будущем инициировать постоянный трансфер игрока представляет собой право требования, которое имеет самостоятельную экономическую ценность и является самостоятельным оборотоспособным объектом гражданских прав.

При этом в силу сложившейся правовой позиции Конституционного суда РФ<sup>19</sup>, нормы закона о налоге должны толковаться в системной связи и нормативном единстве. Системный анализ норм российского налогового законодательства позволяет сделать вывод, что к имущественным правам относятся, в частности, доли и паи (пп. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ), права

---

<sup>18</sup> Рябзин Р.А. Понятие обязательства как основы обязательственных прав // Образование. Наука. Научные кадры, 2026. – №1. – С. 95-102.

<sup>19</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 28.03.2000 №5-П

требования долга и уступки денежного требования (ст. 279, п. 1 ст. 155 НК РФ), а также права, связанные с правом заключения договора и (или) правом аренды (п. 5 ст. 155 НК РФ). Объединяющим признаком вышеперечисленных прав является их обязательно-правовая природа и способность выступать самостоятельным объектом гражданского оборота.

Принимая во внимание также тот факт, что пунктом 7 статьи 429.2 ГК РФ, положения которой применяются к рассматриваемым правоотношением по аналогии в силу п. 1 ст. 6 ГК РФ, предусмотрена возможность уступки прав по опциону на заключение договора третьим лицам. Согласно разъяснениям Минфина России<sup>20</sup>, право, возникающее из опциона на заключение договора, относится к имущественным правам, связанным с правом заключения договора, по смыслу ранее упомянутого п. 5 ст. 155 НК РФ.

Таким образом, из комплексного толкования положений налогового и гражданского законодательства следует, что предоставляемое Заявителю в рамках Трансферного контракта право может признаваться имущественным для целей налогообложения налогом у источника, в связи с чем произведенная в пользу иностранной компании «Sociedade Esportiva Voavista» выплата представляет собой вознаграждение за предоставление имущественного права.

#### **4.2. Деятельность компании «Sociedade Esportiva Voavista» не привела к образованию постоянного представительства на территории РФ**

---

<sup>20</sup> Письма Минфина России от 13.06.2023 №03-07-11/54100, от 28.02.2020 №03-07-14/14418, от 06.08.2018 №03-07-11/55293, от 21.12.2017 №03-07-11/85423

В соответствии с п. 1 ст. 246 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – «НК РФ»), иностранные организации признаются плательщиками налога на прибыль, если осуществляют свою деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) получают доходы от источников в РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 306 НК РФ, под постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации для целей настоящей главы понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации.

Критерии для квалификации деятельности иностранной компании как приводящей к образованию постоянного представительства разъяснены Минфином России<sup>21</sup>:

- 1) Наличие места деятельности;
- 2) Ведение предпринимательской деятельности через такое постоянное место деятельности;
- 3) Регулярный характер такой деятельности.

Вместе с тем между Правительством РФ и Правительством Федеративной Республики Бразилии заключена Конвенция «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» от 22.11.2004 г. (далее – «Конвенция»), которая является международным договором, обязательным для исполнения всех его положений договаривающимися сторонами (ст. 26 Венской конвенции о праве международных договоров 1969 г.). В связи с этим Конвенция приобретает приоритет над

---

<sup>21</sup> Письма Минфина России от 03.04.2023 №03-08-05/29284, от 16.03.2022 №03-08-05/19776, от 10.09.2021 №03-02-11/73559, от 23.11.2020 №03-08-05/101763

соответствующими нормами национального законодательства (п. 1 ст. 7 НК РФ).

Принимая во внимание, что признаки постоянного представительства, определенные ст. 306 НК РФ, фактически аналогичны условиям образования постоянного представительства, закрепленным в ст. 5 Конвенции, для выявления факта образования постоянного представительства компании «Sociedade Esportiva Voavista» на территории РФ и последующего определения налоговых последствий полученного от Заявителя дохода следует руководствоваться положениями Конвенции. При этом при толковании положений Конвенции следует опираться на комментарии к Типовой конвенции ОЭСР.

Согласно п. 1 ст. 5 Типовой конвенции ОЭСР, под постоянным представительством понимается постоянное место деловой активности, через которое предприятие полностью или частично осуществляет предпринимательскую деятельность.

Общие условия, необходимые для образования постоянного представительства, изложены в п. 6 комментариев к ст. 5 Типовой конвенции ОЭСР. Данные условия включают в себя:

- 1) Наличие места осуществления хозяйственной деятельности (помещения или, в некоторых случаях, оборудования);
- 2) «Постоянный, четко закрепленный» («fixed») характер такого места ведения бизнеса, т.е. оно должно находиться в определенном месте и иметь определенную степень постоянства;
- 3) Осуществление предпринимательской деятельности предприятия через такое «постоянное» место ведения бизнеса.

Анализ указанных условий показывает, что деятельность иностранной компании «Sociedade Esportiva Voavista» на территории РФ не привела к образованию постоянного представительства.

### **По пункту 1(в) Решения Инспекции**

01.06.2023 между Обществом, налоговым резидентом РФ, и футбольным клубом SEB, налоговым резидентом Бразилии, был заключен договор №RC (далее – «Договор»), по которому SEB предоставил Обществу право использовать изображение футболиста Луиша Бенедетти, налогового резидента Бразилии, на футболках и постерах, которые перед каждым матчем реализовывались фанатам ФК «Москва». 15.06.2023 Общество выплатило SEB доход по договору в размере 2 200 000 руб.

При этом ранее, 12.02.2021 между самим футболистом и SEB был заключен лицензионный договор (исключительная лицензия) №LC, по которому SEB получил право использовать изображение игрока для сувенирной продукции.

Из положений Договора вытекает, что он является не лицензионным договором, а особым гражданско-правовым соглашением, по которому SEB как уполномоченное лицо передало Обществу согласие футболиста на использование его изображения на продукции для фанатов ФК «Москва». Это подтверждается положениями Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – «ГК РФ») и разъяснениями Верховного суда Российской Федерации (далее – «ВС РФ»).

Спорный доход фактически был получен SEB, а не футболистом, что исключает применение п. 3 ст. 224 НК РФ и подтверждает действие положений ст. 309 НК РФ. Однако в данном случае, поскольку у Договора отсутствуют признаки лицензионного соглашения, выплата не подпадает под пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ. Тем не менее она схожа с доходами, указанными в подпунктах 1-9 п. 1 ст. 309 НК РФ и таким образом должна быть квалифицирована по пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ.

Следовательно, налог в России возникает и выплата подлежит последующей квалификации по международному договору РФ, а именно Конвенции между Правительством РФ и Правительством Федеративной

Республики Бразилии от 22.11.2004 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы» (далее – СОИДН РФ-Бразилия). В соответствии с данной квалификацией и с учётом вышеупомянутых выводов, доход не подпадает под специальные статьи 12 и 17 СОИДН РФ-Бразилия, что является основанием для применения в отношении него в субсидиарном порядке общей ст. 7 СОИДН РФ-Бразилия, а именно п. 1, освобождающего доход из-под налогообложения в связи с отсутствием признаков наличия постоянного представительства. Соответственно, у Общества отсутствует обязанность удержания налога с дохода, полученного SEB по Договору, и перечислению его в бюджет.

Таким образом, в акте налоговой проверки Общества за период 2023-2024 гг. Инспекция неправомерно доначислила налог на доходы физических лиц, полученных от источников в РФ, в виде дохода за предоставление права использования изображения футболиста Луиша Бенедетти по налоговой ставке 30%, предусмотренной п. 3 ст. 224 НК РФ.

## **1. Правовая квалификация Договора**

### **1.1. Договор не является лицензионным договором**

Договор между Обществом и SEB по передаче права использования изображения футболиста Луиша Бенедетти не соответствует признакам лицензионного договора по следующим основаниям.

В первую очередь, следует обратить внимание на предмет лицензионного договора. Исходя из смысла п. 1 ст. 1235 ГК РФ, лицензионный договор может заключаться по поводу объектов интеллектуальной собственности, включая результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации. Однако само изображение не является объектом интеллектуальной собственности по российскому праву, поскольку не создано творческим трудом человека, что является определяющим признаком объекта интеллектуальной собственности.

Данный критерий описан в п. 80 Постановления Пленума ВС РФ от 23.04.2019 №10 «О применении части четвертой Гражданского кодекса Российской Федерации», в соответствии с которым объектом авторского права является «тот результат, который создан творческим трудом»<sup>22</sup>. Изображение, в свою очередь, представляет собой само отображение внешности конкретного человека, то есть то, что создано природой, а не творческим трудом человека, в отличие, например, от фотографии, являющейся результатом деятельности человека и поэтому являющейся объектом интеллектуальной собственности. Однако сведения о наличии фотографий футболиста отсутствуют.

Следовательно, право на изображение не является объектом интеллектуальной собственности и сам договор между Обществом и SEB не является лицензионным.

### **1.2. Договор является соглашением о предоставлении лицом согласия на использование его изображения, исключающего основания для предъявления претензий в пределах такого использования по Договору**

Как было указано выше, спорный договор между Обществом и SEB по своей природе не представляет собой лицензионный договор. Это гражданско-правовое соглашение, посредством которого управомоченное лицо предоставляет согласие на использование изображения гражданина в согласованных пределах и за вознаграждение.

Такие выводы соответствует ст. 152.1 ГК РФ и разъяснениям, данным в п. 46 Постановления Пленума ВС РФ от 23.06.2015 №25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», согласно которым «согласие на обнародование и использование изображения гражданина представляет собой сделку» в

---

<sup>22</sup> Постановление Пленума Верховного суда Российской Федерации от 23.04.2019 №10 «О применении части четвертой Гражданского кодекса Российской Федерации», п. 80.

смысле ст. 153 ГК РФ<sup>23</sup>. Следовательно, само по себе предоставление согласия на использование изображения является допустимым объектом гражданско-правового оформления и может быть выражено в договорной форме.

Более того, как разъяснено в п. 47 указанного Постановления Пленума, такое согласие может содержать условия, определяющие порядок и пределы использования изображения, в том числе срок, способы использования и иные ограничения. Это означает, что российское гражданское право прямо допускает договорное согласование параметров использования изображения, то есть превращает соответствующее волеизъявление в самостоятельную юридическую конструкцию, которая имеет обязательственное содержание.

Из положений ст. 150 и 152.1 ГК РФ также следует, что право на изображение относится к числу личных неимущественных прав гражданина и выражается, в частности, в возможности требовать от неопределенного круга лиц воздерживаться от обнародования и дальнейшего использования изображения без согласия изображенного лица. Другими словами, экономическая ценность в подобных отношениях возникает не из оборотоспособности исключительного права, как в сфере интеллектуальной собственности, а из того, что использование третьим лицом допустимо лишь при наличии надлежаще выраженного согласия управомоченного лица.

Следовательно, спорный Договор следует квалифицировать как соглашение, по которому Обществу за вознаграждение было предоставлено согласие на использование изображения футболиста в строго определенных коммерческих целях (для размещения на сувенирной продукции клуба). По своему содержанию это не договор о передаче исключительного права и не

---

<sup>23</sup> Постановление Пленума ВС РФ от 23.06.2015 №25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации», п. 46.

лицензионный договор, а самостоятельная гражданско-правовая сделка, оформляющая согласованное разрешение на использование изображения в установленных сторонами пределах.

Таким образом, спорный Договор направлен не на передачу исключительного права и не на выдачу лицензии, а на легитимацию использования изображения в заранее определенных коммерческих целях. Выплачиваемое по нему вознаграждение представляет собой плату за оформление согласия на использование изображения, правовым следствием которого является отсутствие оснований для предъявления претензий в связи с таким использованием в пределах, установленных договором. Следовательно, Договор должен квалифицироваться как самостоятельное гражданско-правовое соглашение о предоставлении согласия на использование изображения гражданина, которое исключает возникновение требований, связанных с неправомерным использованием изображения, при соблюдении пользователем согласованных сторонами условий.

## **2. Правовая квалификация налогообложения дохода SEB по Договору**

### **2.1. Фактическим получателем дохода является SEB и к доходу неприменим п. 3 ст. 224 НК РФ**

В соответствии с обстоятельствами дела, по Договору Общество выплатило вознаграждение в размере 2 200 000 руб. в адрес SEB. То есть последний формально является получателем данного дохода. В то же время SEB – фактический получатель дохода, который не подлежит налогообложению по ставке 30%, применимой к налогообложению физических лиц-нерезидентов РФ, согласно п. 3 ст. 224 НК РФ по следующим основаниям.

Прежде всего, в п. 3 ст. 7 НК РФ обозначен один из ключевых критериев определения лица, имеющего фактическое право на доходы, а

именно наличие полных, неограниченных полномочий по распоряжению этими доходами. Исходя из фактических обстоятельств дела, 12.02.2021 футболист Луиша Бенедетти передал SEB право на использование его изображения для сувенирной продукции по лицензионному договору (исключительной лицензии) №LC. SEB как обладатель данного права может передавать его третьим лицам, что оно и сделало 31.06.2023, когда заключило Договор с Обществом, предоставило ему право использования изображения футболиста и получило за это вознаграждение. Соответственно, если бы изначально футболист не передал свое право SEB, то у последнего не возникло бы фактическое право на получение дохода по Договору.

Более того, в рамках рассматриваемого дела отсутствуют сведения о договорной обязанности SEB перечислить полученный доход футболисту, факте его начисления и перечисления футболисту, транзитном характере счета SEB, ограничении SEB в распоряжении спорной суммой и о том, что SEB действовало исключительно как посредник или номинальный получатель.

Таким образом, вышесказанное подтверждает, что SEB, являющееся юридическим лицом – фактический получатель дохода и в отношении полученной им выплаты не применяется налоговая ставка 30% для физических лиц-нерезидентов РФ в соответствии с п. 3 ст. 224 НК РФ.

Соответственно, поскольку SEB как налоговый резидент Бразилии получил доход от Общества как налогового резидента РФ и у первого отсутствуют признаки наличия постоянного представительства на территории РФ, к полученному доходу применимы положения ст. 309 НК РФ. Однако в отношении него определённые положения не действуют в связи со следующим.

## **2.2. Доход SEB не подпадает под действие пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ**

В данном случае в отношении выплаты по Договору не действует пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ, поскольку исходя из гражданско-правовой квалификации, изложенной выше, изображение на является объектом интеллектуальной собственности и сам Договор не является лицензионным.

### **2.3. Доход SEB подпадает под действие пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ**

Как было отмечено выше, в отношении дохода не действует пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ. Однако несмотря на это Инспекция может ссылаться на открытый характер перечня доходов, предусмотренных п. 1 ст. 309 НК РФ и утверждать, что спорная выплата является иным аналогичным доходом в смысле пп. 10 указанной нормы. Даже если допустить такую квалификацию исключительно для целей правового анализа, это само по себе не влечет возникновение обязанности по удержанию налога у источника в РФ.

Пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ носит субъективный характер и может применяться лишь в отношении доходов, которые по своим признакам сопоставимы с иными видами доходов, прямо перечисленными в п. 1 данной статьи. При этом сама по себе внутрироссийская правовая квалификация выплаты еще не решает вопрос о возможности ее налогообложения в государстве источника, потому что в отношении доходов иностранной организации подлежат применению положения соответствующего международного соглашения об избежании двойного налогообложения.

Даже при предположении, что спорная выплата может рассматриваться как иной аналогичный доход по пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ и налог в России возникает, дальнейшая правовая квалификация должна осуществляться уже на основании СОИДН РФ-Бразилия. Иными словами, для разрешения настоящего спора недостаточно установить лишь формально соответствие выплаты внутреннему налоговому законодательству. Необходимо определить, допускает ли применимое международное соглашение налогообложение такого рода дохода в РФ.

Именно поэтому в рамках рассматриваемого дела подлежат последовательному анализу специальные статьи СОИДН РФ-Бразилия, которые теоретически могли бы быть применены к спорной выплате. По результатам анализа данных статей доход не подлежит налогообложению по СОИДН РФ-Бразилия по следующим основаниям.

#### **2.4. Доход SEB не подпадает под действие ст. 12 СОИДН РФ-Бразилия**

Ст. 12 СОИДН РФ-Бразилия не действует в отношении права использования изображения футболиста на основании следующего.

Согласно п. 3 ст. 12 СОИДН РФ-Бразилия и п. 8 Комментариев к ст. 12 Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития в отношении налогов на доходы и капитал 2017 г. (далее – Модельная конвенция ОЭСР), к роялти относятся доходы от передачи права пользования объектами интеллектуальной собственности, а именно «авторским правом на произведения литературы, искусства или науки (включая кинофильмы, фильмы или пленки для теле- или радиовещания), любым патентом, товарным знаком, дизайном или моделью, планом, секретной формулой или процессом, или за использование или за предоставление права пользования промышленным, коммерческим или научным оборудованием, или за информацию, касающуюся промышленного, коммерческого или научного опыта». Данный перечень является закрытым и в него не входит изображение лица.

Как было отмечено в вышеуказанных пунктах правовой позиции, изображение не является объектом интеллектуальной собственности. Следовательно, спорный доход не является роялти и не подпадает под действие ст. 12 СОИДН РФ-Бразилия.

#### **2.5. Доход SEB не подпадает под действие ст. 17 СОИДН РФ-Бразилия**

На доход не распространяется действие ст. 17 СОИДН РФ-Бразилия, что обосновано следующим.

В первую очередь, как было отмечено выше, фактическим получателем дохода является не сам футболист Луиша Бенедетти, а SEB, в то время как для применения ст. 17 СОИДН РФ-Бразилия лицом, имеющим фактическое право на получение дохода, должен являться сам спортсмен.

Кроме того, доход должен быть получен этим спортсменом, то есть лицом, являющимся резидентом одного Договаривающегося Государства, от его личной деятельности на территории другого Договаривающегося Государства согласно п. 1 ст. 17 СОИДН РФ-Бразилия. В данном случае под личной деятельностью подразумевается деятельность футболиста по участию в футбольных матчах, осуществляемая им в личном качестве. В этой связи в п. 4 Комментариев к ст. 17 Модельной конвенции ОЭСР разъясняется, что если элемент исполнения, то есть сама профессиональная спортивная деятельность является незначительной частью того, что лицо делает в иностранном государстве, то доход не подпадает под действие ст. 17. В рамках рассматриваемого дела SEB передал Обществу право использования изображения футболиста в целях его размещения на продукции для фанатов (футболки, постеры). Сведения о личной профессиональной деятельности футболиста, его участии в конкретных спортивных мероприятиях в России в контексте этой передачи отсутствуют. То есть отсутствует элемент исполнения, а значит п. 1 ст. 17 СОИДН РФ-Бразилия неприменим к спорному доходу.

Аналогично с п. 2 ст. 17 СОИДН РФ-Бразилия, согласно которому доход от личной деятельности спортсмена, являющегося резидентом одного Договаривающегося государства, подлежит налогообложению в другом Договаривающемся государстве, где осуществляется его деятельность, даже если сам доход был начислен не самому спортсмену, а третьему лицу. Но как было упомянуто выше, применительно к

обстоятельствам дела отсутствуют сведения о приезде футболиста в Россию и осуществлении им там своей профессиональной деятельности. Следовательно, даже несмотря на перечисление дохода SEB это исключает действие в отношении него п. 2 ст. 17 СОИДН РФ-Бразилия.

Таким образом, в данном случае спорный доход не подпадает под действие ст. 17 СОИДН РФ-Бразилия.

### **2.6. Доход SEB подпадает под действие ст. 7 СОИДН РФ-Бразилия и не подлежит налогообложению**

С учётом вышеизложенного, спорный доход не облагается налогом согласно ст. 7 СОИДН РФ-Бразилия по следующим основаниям.

По смыслу п. 5 ст. 7 СОИДН РФ-Бразилия и п. 74 Комментариев к ст. 7 Модельной конвенции ОЭСР, если доход не подпадает под специальные статьи соглашения об избежании двойного налогообложения, включая в том числе ст. 12 и 17 СОИДН РФ-Бразилия применительно к рассматриваемому делу, то в субсидиарном порядке применяется ст. 7, являющаяся общей. Следовательно, к доходу применима ст. 7 СОИДН РФ-Бразилия.

Однако поскольку отсутствуют признаки наличия у SEB постоянного представительства на территории РФ, то доход не подлежит налогообложению в России в соответствии с п. 1 ст. 7 Соглашения.

Таким образом, в отношении спорного дохода действует ст. 7 СОИДН РФ-Бразилия, в связи с чем налог на территории РФ не возникает. Из этого следует, что у Общества как налогового агента отсутствует обязанность по удержанию налога с данного дохода и перечислению его в бюджет. Это подтверждает незаконность и необоснованность решения Инспекции в этой части.

### **По пункту 2 Решения Инспекции**

За 2023-2024 гг. Общество, налоговый резидент Российской Федерации (далее – «РФ») (Заказчик), осуществило в адрес компании

Cloudreserve, налогового резидента Индии в проверяемый период (Исполнитель), выплаты на общую сумму 10 760 000 руб. во исполнение своих обязательств по заключенному Рамочному договору от 15.06.2023 №CR-2023/04 о подписке на облачные сервисы управления животноводством для центра спасения медведей в Чукотском автономном округе (далее – «Рамочный договор»).

Согласно положениям Рамочного договора, Cloudreserve предоставляло удаленно через Интернет Обществу доступ к облачной системе управления животноводством путем использования веб-интерфейса, а предоставление соответствующих модулей и сервисов осуществлялось исключительно в форме подписки (subscription-based Software-as-a-service (далее – «SaaS»)). Также в обязанности Cloudreserve входило обеспечение технической поддержки и обновления покупаемых модулей/сервисов, осуществление хостинга данных Общества на серверах Cloudreserve, расположенных в Индии и Пакистане.

Как указано в п. 2 Решения Налогового органа, выплата, совершенная Обществом в адрес Cloudreserve за подписку на облачные сервисы в соответствии с Рамочным договором, представляет собой лицензионное вознаграждение Cloudreserve, в связи с чем Налоговый орган доначислил Обществу, являющемуся источником выплаты спорного дохода, налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в РФ и подлежащих налогообложению у источника выплаты в РФ по налоговой ставке в размере 10% на основании пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ и ст. 12 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Индия от 25.03.1997 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» (далее – «СОИДН РФ-Индия»)<sup>24</sup>.

Однако квалификация полученного Cloudreserve дохода как

---

<sup>24</sup> СЗ РФ. 1998. №27. Ст. 3101.

лицензионное вознаграждение не соответствует существу и предмету Рамочного договора, во исполнение своих обязательств по которому Общество осуществило соответствующие выплаты. В результате решение Налогового органа о необходимости доначислить Обществу соответствующие суммы налога с доходов, полученных иностранной организацией Cloudreserve от источников в РФ, является незаконным и необоснованным. Данный вывод основан на том, что экономическое содержание Рамочного договора соответствует договору возмездного оказания услуг, в связи с чем выплаты, совершенные Обществом, не являются лицензионным вознаграждением.

### **1. Правовая квалификация отношений, вытекающих из Рамочного договора**

Согласно п. 3 ст. 3 НК РФ, налоги должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными, в связи с чем налогообложение должно осуществлять исходя из надлежащей правовой квалификации совершенных налогоплательщиком операций и их учета последним в соответствии с их действительным экономическим смыслом (п. 7 Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»).

Соответственно, для определения налоговых обязательств Общества, вытекающих из заключенного Рамочного договора, необходимо установить надлежащую правовую квалификацию Рамочного договора, во исполнение своих обязательств по которому Общество осуществило выплаты в адрес иностранной организации Cloudreserve.

Однако признание общей суммы выплат в качестве лицензионного вознаграждения Cloudreserve, что означает квалификацию Рамочного договора в качестве лицензионного договора, не соответствует подлинному экономическому содержанию совершенных по нему операций.

Так, согласно ст. 1235 ГК РФ, лицензионный договор предполагает, что лицензиар, являющийся обладателем исключительного права на результат интеллектуальной деятельности, предоставляет или обязуется предоставить лицензиату право использования такого результата в предусмотренных договором пределах.

А ст. 779 ГК РФ регулирует договор возмездного оказания услуг, по которому исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги.

Из анализа положений гражданского законодательства следует, что правоотношения сторон, вытекающие из Рамочного договора, не являются в полной мере лицензионными отношениями. В основе Рамочного договора лежат отношения между облачным провайдером (Cloudreserve) и пользователем (Общество), построенные по модели subscription-based SaaS (в форме подписки на облачные сервисы), что специалисты научного сообщества признают по своей правовой природе в качестве договора оказания облачных услуг<sup>25</sup>.

### **1.1. Отношения между Cloudreserve и Обществом отличны от лицензионных отношений**

Несмотря на то, что программное обеспечение, указанное в Рамочном договоре, (программа для ЭВМ) (далее – «ПО») признается результатом интеллектуальной деятельности (ст. 1225 ГК РФ), отношения между Cloudreserve и Обществом не соответствуют лицензионным отношениям, что подтверждается следующими фактическими обстоятельствами,

---

<sup>25</sup> О квалификации договора на предоставление удаленного доступа к программному обеспечению высказывались, в частности: канд. юрид. наук, доцент факультета права НИУ ВШЭ А.И. Савельев (Правовые аспекты разработки и коммерциализации программного обеспечения. М.: Статут. 2024. С. 620.); канд. юрид. наук, доцент Московского финансово-юридического университета МФЮА Е.Е. Веселкова (Правовое регулирование программного обеспечения как услуги облачных сервисов // Universum: экономика и юриспруденция. 2021. №9 (84).); канд. юрид. наук, доцент кафедры интеллектуальных прав МГЮА Е.В. Гюльбасарова (Квалификация договоров о предоставлении программного обеспечения в целях налогообложения // Финансовое право. 2026. № 1.) и др.

которые далее будут рассмотрены подробно:

- Лицензионный договор связан с передачей правообладателем другому лицу экземпляра ПО, но Cloudreserve не передавал Обществу экземпляр ПО; Общество получает лишь удаленный, через Интернет, доступ к облачным серверам данного ПО;
- Общество не осуществляет использование ПО Cloudreserve по смыслу ст. 1270 ГК РФ, а получает лишь результаты использования ПО самим правообладателем – Cloudreserve;
- Оплата по Рамочному договору осуществляется за фактически потребленные вычислительные мощности, а не за сам факт предоставления права использования результата интеллектуальной собственности.

#### **1.1.1. Согласно Рамочному договору, передача экземпляра ПО Обществу не происходит**

Приобретение права на использования ПО по лицензионному договору, являющемуся отдельным видом договоров, в отношении которого в ГК РФ предусмотрено особое правовое регулирование (ст. 1235-1239 ГК РФ), предполагает передачу ПО или его экземпляра лицензиату, который получает право самостоятельно использовать соответствующий результат интеллектуальной деятельности (п. 1 ст. 1235 ГК РФ).

То есть данная конструкция предполагает переход экземпляра ПО под контроль лицензиата, что подтверждается ст. 1280 ГК РФ: лицо, правомерно владеющее экземпляром программы для ЭВМ, вправе без разрешения правообладателя и без выплаты дополнительного вознаграждения, например, вносить в программу для ЭВМ исправление явных ошибок, если это осуществляется исключительно в целях ее функционирования на технических средствах пользователя.

При этом заключение лицензионного договора требует указание конкретного способа использования результата интеллектуальной деятельности, что является существенным условием данного договора (пп.

2 п. 6 ст. 1235 ГК РФ).

Перечисленные аспекты свидетельствуют о том, что лицензионный договор предполагает получение экземпляра ПО во владение пользователя, в связи с чем данная договорная конструкция направлена на ограничение свободы использования ПО пользователем и на защиту интересов правообладателя путем строгой регламентации возможных действий пользователя, что объясняет необходимость существования авторского права.

Однако в рассматриваемом случае, согласно Рамочному договору, передачи экземпляра ПО Обществу не происходит. Напротив, в положениях данного договора четко предусмотрено, что ПО Cloudreserve не передается и не продается Обществу, физически не поставляется на территорию РФ, Общество получает доступ к данному ПО через веб-браузер по Интернету. То есть ПО сохраняется под контролем Cloudreserve, на сервере которого оно установлено.

Фактически Общество получило не право использовать ПО или его экземпляр, а лишь возможность использования функциональных возможностей данного ПО, что осуществлялось без его загрузки в память ЭВМ Общества. При этом такое извлечение Обществом полезных свойств ПО Cloudreserve возможно только опосредованно, через действия провайдера облачных услуг – Cloudreserve, в обязанности которого входит обеспечение такого взаимодействия Общества с ПО в установленных договором пределах.

Данные обстоятельства соответствуют выбранной сторонами модели их отношений – предоставление Обществу доступа к ПО исключительно в форме подписки (subscription-based SaaS), когда использование пользователем ПО по назначению технически невозможно без постоянного участия облачного провайдера и предоставления им облачных услуг. Это также отмечается в определении SaaS, данным в п. 143 Действия 1 Плана

действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения, согласно которому пользователь не осуществляет управление базовой облачной инфраструктурой, а также не контролирует ее<sup>26</sup>.

Таким образом, в рамках Рамочного договора Обществу не передавался во владение экземпляр ПО Cloudreserve, так как Обществу предоставлялся доступ к функциям ПО исключительно через Интернет. Весь функционал ПО находился в облаке, то есть на сервере Cloudreserve в сети Интернет, что исключает необходимость в передаче экземпляра ПО Обществу (или установки ПО на его собственных устройствах<sup>27</sup>) при используемой технологии SaaS.

Отсутствие необходимости устанавливать экземпляр ПО на устройство пользователя в случае модели SaaS было отмечено в Постановлении АС Уральского округа от 24.10.2014 № Ф09-7310/14 по делу № А71-14257/2013 (дело Министерства здравоохранения Удмуртской Республики), согласно которому «SaaS (Software As A Service) – программное обеспечение как услуга предполагает развертывание одного или нескольких экземпляров программного обеспечения на центральном узле и обеспечение доступа к нему конечным пользователям без необходимости установки СПО на рабочих местах».

**1.1.2. Общество не осуществляет использование ПО Cloudreserve по смыслу ст. 1270 ГК РФ, а получает лишь результаты такого использования самим Cloudreserve**

Характерным для используемой Cloudreserve и Обществом модели SaaS является то, что ни оригинал ПО, ни его экземпляр не передается

---

<sup>26</sup> OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.). URL: [https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_g1g58cdd/9789264241046-en.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_g1g58cdd/9789264241046-en.pdf)

<sup>27</sup> Гюльбасаров Э.А., Гюльбасарова Е.В. Квалификация договоров о предоставлении программного обеспечения в целях налогообложения // Финансовое право. 2026. № 1. С. 12 - 15.

пользователю, который не воспроизводит и не распространяет его<sup>28</sup>. В результате правообладатель (Cloudreserve) продолжает в полном объеме контролировать и управлять ПО и лишь открывает доступ к экземпляру ПО пользователю. Соответственно, пользователь (Общество) не считается осуществляющим использование результата интеллектуальной деятельности в рамках ст. 1270 ГК РФ<sup>29</sup>.

Вместо этого фактическое использование ПО осуществляет именно облачный провайдер, Cloudreserve, что подтверждается тем фактом, что, как указано в Рамочном договоре, ПО физически не поставляется на территорию РФ, в то время как Общество находится именно в РФ.

Более того, использование веб-браузера представляет собой неотъемлемую часть технологического процесса, имеющего единственной целью правомерную реализацию полученного доступа к функционалу ПО, что не является как таковое ни использованием самого ПО, ни воспроизведением его экземпляра или части.

Таким образом, Общество, имея лишь удаленный доступ к модулям облачной системы и не используя каким-либо предусмотренным в ГК РФ способом использования ПО, лишь извлекает полезные свойства ПО Cloudreserve путем получения результатов использования ПО непосредственно Cloudreserve и фактически лишь потребляет услугу, предоставляемую ему лицом, которое действительно его использует, то есть Cloudreserve, выступающим облачным провайдером<sup>30</sup>.

Данный факт противоречит лицензионному договору, который требует в качестве существенного условия указание на конкретный способ

---

<sup>28</sup> Рагозина В.В. Правообладатель программы для ЭВМ и облачный провайдер: особенности соглашений в сфере облачных технологий // ИС. Авторское право и смежные права. 2019. № 6. С. 53 - 62.

<sup>29</sup> Веселкова Е.Е., Зюзин А.В. Правовое регулирование программного обеспечения как услуги облачных сервисов // Universum: экономика и юриспруденция. 2021. №9 (84); Савельев А.И. Правовые аспекты разработки и коммерциализации программного обеспечения. Москва: Статут, 2024. С. 620.; Рагозина В.В. Правообладатель программы для ЭВМ и облачный провайдер: особенности соглашений в сфере облачных технологий.

<sup>30</sup> Савельев А.И. Правовая природа облачных сервисов: Свобода договора, авторское право и высокие технологии. Вестник гражданского права. 2015. Т. 5. № 5.

использования результата интеллектуальной деятельности и предполагает самостоятельное использование результата интеллектуальной деятельности лицензиатом в установленных пределах. В противном случае, если считать получение удаленного доступа способом использования ПО по смыслу ст. 1270 ГК РФ, то для посещения и использования в сети Интернет веб-сайтов необходимо будет заключение лицензионного договора, поскольку веб-сайт содержит компьютерную программу, удаленный доступ к которой осуществляется через браузер, что аналогично модели SaaS<sup>31</sup>.

### **1.1.3. Оплата по Рамочному договору осуществляется исходя из фактически потребленных вычислительных мощностей, а не за сам факт предоставления права использования ПО**

Согласно положениям Рамочного договора, плата за подписку рассчитывается ежемесячно в зависимости от количества активных пользователей, объема обрабатываемых данных и выбранных модулей, то есть в рассматриваемом случае Общество было обязано заплатить за подписку на сервисы, что предполагало оплату в объеме, соответствующем полученному объему использования ПО Cloudreserve в интересах Общества.

Данный порядок выплаты вознаграждения не типичен для лицензионного договора, который, напротив, предусматривает возникновение обязанности по уплате вознаграждения за сам факт предоставления права использования результата интеллектуальной деятельности, а не за его фактическое использование (п. 40 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23.04.2019 №10 «О применении части четвертой Гражданского кодекса Российской Федерации»).

Таким образом, Общество платило именно за совершение действия

---

<sup>31</sup> Савельев А.И. Правовые аспекты разработки и коммерциализации программного обеспечения. Москва: Статут. 2024. С. 620.

Cloudreserve по обеспечению доступа к функционалу ПО, технической поддержке и обновлению модулей/сервисов, а также хостингу данных, что фактически характерно для оплаты за потребленную услугу в рамках договора возмездного оказания услуг.

Исходя из того, что Рамочный договор не удовлетворяет основным признакам лицензионного договора (передача экземпляра результата интеллектуальной деятельности, самостоятельное осуществление Обществом использования ПО, оплата за сам факт предоставления права независимо от фактического использования), отношения между Обществом и Cloudreserve не могут быть квалифицированы как лицензионные отношения.

### **1.2. Отношения, вытекающие из Рамочного договора, следует квалифицировать в качестве отношений по договору возмездного оказания услуг**

Из системного анализа положений Рамочного договора и установления действительного экономического содержания возникших между Обществом и Cloudreserve отношений вытекает, что Рамочный договор по своей правовой природе является договором возмездного оказания услуг. Об этом свидетельствует наличие, в частности, следующих признаков:

- Объем обязанностей по Рамочному договору Cloudreserve зависел от последующих указаний или заявок Общества;
- Существо обязательств Cloudreserve состоит в осуществлении активных действий, направленных на получение Обществом полезного эффекта;
- ПО предоставляется Обществу не как самостоятельный объект, а в составе комплекса услуг в рамках подписки.

#### **1.2.1. Объем обязанностей Cloudreserve по Рамочному договору зависел от последующих указаний и потребностей Общества**

Ст. 779 ГК РФ указывает, что исполнитель совершает определенные действия, то есть оказывает услуги, по заданию заказчика. При этом круг возможных действий исполнителя может быть определен на основании последующего поведения сторон<sup>32</sup>. Соответственно, в рассматриваемом случае Обществу предоставлялся не полный экземпляр ПО со всем его функционалом, а оказывались услуги Cloudreserve в соответствии с потребностями Общества и выбором конкретных модулей, необходимых в тот или иной период, а также с учетом активных пользователей. Данные обстоятельства напрямую влияют на размер выплат Cloudreserve.

То есть, обязанности Cloudreserve могли варьироваться в зависимости от потребностей Общества в конкретный период времени в определенных полезных свойствах ПО, что подтверждается сводной таблицей выплат, где некоторые модули (например, Veterinary Alerts) использовались Обществом довольно редко, в связи с чем выплата за них меньше.

### **1.2.2.Существо обязательств Cloudreserve состоит в осуществлении активных действий, направленных на получение Обществом полезного эффекта**

Цель и предмет Рамочного договора, а также существо обязательств Cloudreserve состоят в осуществлении Cloudreserve активных действий, направленных на получение Обществом полезного эффекта (пользы), то есть в постоянной текущей деятельности исполнителя (Cloudreserve), что характерно именно для договора оказания услуг<sup>33</sup>.

Согласно положениям Рамочного договора, в обязанности Cloudreserve входит именно осуществление определенных действий на протяжении всего действия договора: обеспечение Обществу доступа

---

<sup>32</sup> П. 1 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 29.09.1999 № 48 «О некоторых вопросах судебной практики, возникающих при рассмотрении споров, связанных с договорами на оказание правовых услуг»

<sup>33</sup> Данная позиция содержится, в частности, в Постановлении АС Центрального округа от 20.10.2020 № Ф10-4177/2020 по делу № А83-6386/2019 (дело ООО «НОВОИНТЕРТРАНС»); Постановлении АС Уральского округа от 20.05.2022 № Ф09-2232/22 по делу № А60-13239/2021 (дело ООО РУССТРОЙ)

(возможности получать результаты работы ПО) к модулям системы, что требует постоянного участия облачного провайдера, обязанного осуществлять администрирование и управление ПО, поддержание в работоспособном состоянии, поскольку ПО (основной сервер) остается именно у облачного провайдера – Cloudreserve.

Таким образом, ценность Рамочного договора для Общества заключается не в разовом предоставлении права использования ПО Cloudreserve, а в продолжительной текущей деятельности Cloudreserve.

### **1.2.3. ПО предоставляется Обществу не как самостоятельный объект, а в составе комплекса услуг в рамках подписки на облачные сервисы**

Как следует из оценки прав и обязанностей сторон и в соответствии с конструкцией SaaS, лежащей в основе Рамочного договора, ПО предоставляется Обществу не как самостоятельный объект, а в составе комплекса услуг в рамках подписки на облачные сервисы управления животноводством.

Фактически Рамочный договор предусматривает оказание Cloudreserve облачных услуг по предоставлению Обществу удаленного доступа к функциям ПО, для чего Cloudreserve обязуется оказывать совокупность взаимосвязанных и взаимодополняющих услуг: обеспечение круглосуточного доступа к облачной системе, находящейся на удаленных серверах, технической поддержки и обновлений покупаемых модулей/сервисов, а также хостинга данных Общества, что также связано с тем, что по Рамочному договору Общество не само использует ПО, а получает результаты использования Cloudreserve.

Выбор данной конструкции (SaaS по модели договора оказания услуга) обусловлен, в том числе, экономическими причинами, поскольку в случае намерения Общества получить права самостоятельного использования ПО по лицензионному договору, издержки Общества были

бы существенно больше, что значимым образом повлияло на показатели чистой прибыли.

Так как Общество приобрело услуги Cloudreserve в целях осуществления контроля за состоянием медведей в принадлежащем Обществу центре спасения медведей, то есть для контроля за надлежащим функционированием и расходованием средств дочерней компанией, данная сделка не была направлена на получение Обществом прибыли, поэтому средства на оплату подписки на сервисы Cloudreserve, Общество не учитывало в составе расходов в целях исчисления налога на прибыль в 2023-2024 гг.

Однако благодаря приобретению подписки, включающей доступ к ПО Cloudreserve в составе комплекса услуг, Общество имело возможность контролировать объем расходов на оплату по Рамочному договору, так как преимущество договора оказания услуг состоит в возможности оплачивать только за фактически потребленные вычислительные мощности. Заключение же лицензионного договора и, соответственно, получение права на самостоятельное использование ПО Cloudreserve требовало выплаты лицензионного вознаграждения за сам факт предоставления такого права независимо от того, необходимо ли функционирование ПО Обществу в конкретный период или нет. Более того, в таком случае именно Общество несло бы дополнительные расходы на администрирование ПО, что влекло бы больший объем списаний за счет чистой прибыли.

Таким образом, ввиду отсутствия признаков, свойственных лицензионным отношениям (передача экземпляра результата интеллектуальной деятельности, самостоятельное осуществление Обществом использования ПО), и с учетом соответствия экономического содержания отношений между Обществом и Cloudreserve отношения, вытекающим из договора возмездного оказания услуг (зависимость обязательств Cloudreserve от задания Общества в конкретный период в

соответствии с возникшими потребностями, признание предметом Рамочного договора продолжительное осуществление Cloudreserve активных действий в интересах Общества, наличие комплекса услуг с включением в него предоставления Обществу удаленного доступа к функционалу ПО), Рамочный договор подлежит квалификации договора по конструкции SaaS, заключенного по модели договора возмездного оказания облачных услуг.

#### **1.2.4. Дополнительные обстоятельства, подтверждающие наличие у Рамочного договора правовой природы договора оказания услуг**

Во-первых, для целей налога на добавленную стоимость (далее – «НДС») в РФ предоставление удаленного доступа к ПО, включая осуществление обновления к нему и предоставление дополнительных функциональных возможностей, признается услугой в электронной форме:

- Согласно ст. 174.2 НК РФ, все действия, осуществляемые Cloudreserve (предоставление прав на использование ПО через сеть Интернет путем предоставления удаленного доступа, обновление, техническая поддержка оказание услуг хостинга), являются оказанием услуг в электронной форме;
- Квалификация Минфином России предоставления права доступа через сеть Интернет к ПО и базе данных в качестве услуг (Письма Минфина России от 14.02.2025 № 03-07-08/14048; от 13.05.2021 № 03-07-08/36254;
- Признание ВС РФ предоставления права использования ПО для целей обложения НДС в качестве услуги (Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 04.04.2024 № 305-ЭС23-26201 по делу № А40-236292/2022 (дело АО «СИТРОНИКС АЙ ТИ»);
- Федеральная антимонопольная служба Российской Федерации выразило свою позицию относительно договоров SaaS в недавно опубликованных Рекомендациях, касающихся ценовых алгоритмов, прямо

признавая наличие у таких договоров правовой природы оказания услуг и используя формулировку «оказание услуг по обеспечению доступа к онлайн-платформам»<sup>34</sup>.

Поскольку в соответствии с принципом обеспечения правовой определенности и недопустимости противоречивых выводов налоговых органов в отношении деятельности проверяемых налогоплательщиков, что указал Президиум ВС РФ в п. 7 Обзора практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды, при определении своих налоговых обязанностей по Рамочному договору Общество правомерно опиралось, в том числе, на квалификацию предоставления удаленного доступа к ПО в качестве услуг для целей НДС.

Это связано с отсутствием правового регулирования вопросов налогообложения доходов от договоров SaaS, а также с тем, что НДС и налог на прибыль тесно связаны в рамках хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Во-вторых, осуществляя доначисления налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в РФ, в виде лицензионного вознаграждения по ставке, предусмотренной СОИДН РФ-Индия, Налоговый орган признает наличие у Общества права на применения льгот по данному международному договору. Следовательно, Налоговый орган пришел к выводу о соблюдении теста основной цели (PPT) и упрощенных положений об ограничении льгот (SLoB), что указано в Письме ФНС России от 06.08.2024 № ШЮ-4-13/8897@ в качестве обязательного условия, помимо предоставления необходимых документов.

Анализ положений данных тестов позволяет сделать вывод о том, что,

---

<sup>34</sup> П. 4.4. Рекомендаций Экспертного совета при ФАС России по развитию конкуренции в области информационных технологий и Экспертного совета ФАС России по развитию конкуренции в сфере розничной торговли. URL: <https://fas.gov.ru/attachment/204559/download?1553089729>

доначисляя налог, Налоговый орган исходил из соблюдения SLoB именно по критерию активной предпринимательской деятельности (пп. а) п. 10 ст. 7 Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения в составе синтезированного текста СОИДН РФ-Индия<sup>35</sup>).

Таким образом, Налоговый орган косвенно признает, что Cloudreserve осуществляет в Индии активную предпринимательскую деятельность, а доход, полученный в РФ от Общества по Рамочному договору, образуется или связан с такой активной предпринимательской деятельностью. Это предполагает, что Общество выплатило Cloudreserve доход за такую активную предпринимательскую деятельность, что противоречит доначислению налога с доходов в виде лицензионных вознаграждений, которые являются пассивным доходом и подлежат налогообложению у источника в РФ, если такой доход не связан с предпринимательской деятельностью иностранной организации в РФ (п. 1 ст. 309 НК РФ).

Резюмируя выше сказанное, отношения, возникшие между Обществом и Cloudreserve по Рамочному договору, предметом которого является предоставление услуг в рамках подписки на облачные сервисы управления животноводством через Интернет и который основан на технологии subscription-based SaaS, являются отношениями из договора возмездного оказания услуг<sup>36</sup>.

## **2. Налоговые последствия выплат, сделанных по Рамочному**

---

<sup>35</sup> Официальный сайт Минфина России. URL: [https://docs.yandex.ru/docs/view?url=ya-browser%3A%2F%2F4DT1uXEPRrJRXXUfoewruJA-wk0nBkB9Z5n7UhC-PQpz6T3fwjtU8Tf0Mw3Z8qt89r\\_geurljyRnIIUR8lu4fMcpG0Glr6Wm4fcQAaC4PobXwV\\_1tLHFf13qLLg4-CdvM02WVWGaktUffkBy01OA9Q%3D%3D%3Fsign%3DnySIznQMFq1WclkHi-RpcQvnB6JZD2lxq6nB46NBe4%3D&name=Sintezirovannaya\\_versiya\\_SOIDN\\_RF\\_-\\_Indiya\\_1.docx&nosw=1](https://docs.yandex.ru/docs/view?url=ya-browser%3A%2F%2F4DT1uXEPRrJRXXUfoewruJA-wk0nBkB9Z5n7UhC-PQpz6T3fwjtU8Tf0Mw3Z8qt89r_geurljyRnIIUR8lu4fMcpG0Glr6Wm4fcQAaC4PobXwV_1tLHFf13qLLg4-CdvM02WVWGaktUffkBy01OA9Q%3D%3D%3Fsign%3DnySIznQMFq1WclkHi-RpcQvnB6JZD2lxq6nB46NBe4%3D&name=Sintezirovannaya_versiya_SOIDN_RF_-_Indiya_1.docx&nosw=1)

<sup>36</sup> Суды РФ также признают аналогичный договор в качестве договора оказания услуг: Постановление АС Московского округа от 25.04.2023 № Ф05-7810/2023 по делу № А40-107097/2022 (дело ООО «Драйвбэк»); Постановление АС Волго-Вятского округа от 18 сентября 2019 г. № Ф01-3986/2019 по делу № А82-8942/2017 (дело АО «Ремонтно-инженерный центр»).

**договору в адрес Cloudreserve за 2023-2024 гг.**

Поскольку Общество осуществило в адрес Cloudreserve за период 2023-2024 гг. выплаты во исполнение своих обязательств по Рамочному договору, то налоговые последствия совершенных операций и вытекающих из них дохода подлежат определению исходя из надлежащей правовой квалификации этих операций.

Как было указано ранее, отношения, вытекающие из Рамочного договора, по своему экономическому содержанию являются отношениями по договору возмездного оказания услуг, доход от чего не поименован в п. 1 ст. 309 НК РФ, предусматривающем налогообложение у источника в РФ. Также выплаты Cloudreserve не относятся к «иным аналогичным доходам» по пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ, поскольку выплаты не могут быть отнесены к пассивным доходам, экономическим источником возникновения которых является территория РФ<sup>37</sup>, ввиду того, что Cloudreserve, напротив, получила данные доходы за ее активную деятельность по оказанию услуг Обществу.

Деятельность Cloudreserve, в результате которой был получен доход от Общества, не осуществлялась через постоянное представительство Cloudreserve в РФ, так как Cloudreserve не имеет физического присутствия в РФ (ПО физически не поставляется на территорию РФ, доступ Общества осуществляется исключительно удаленно через Интернет).

Более того, Cloudreserve осуществляло оказание услуг, которые указаны в п. 1 ст. 174.2 НК РФ и которые, согласно п. 14 ст. 306 НК РФ, не приводит к образованию постоянного представительства в РФ.

Также стоит отметить, что при рассмотрении случая использования ПО через Интернет без поставки сервера в государство-источник п. 123 Комментариев к ст. 5 Модельной конвенции ОЭСР, используемых в силу «принципа идентичности толкования и понимания международных

---

<sup>37</sup> Определение СКЭС ВС РФ от 07.09.2018 № 309-КГ18-6366 по делу № А50-16961/17 (дело ООО «ГалоПолимер Кирово-Чепецк»).

договоров»<sup>38</sup> для толкования положений СОИДН РФ-Индия, указывает на отсутствие места ведения бизнеса, необходимого для образования постоянного представительства.

Таким образом, доходы, полученные в соответствии с Рамочным договором Cloudreserve от оказания на территории РФ Обществу услуг по предоставлению удаленного доступа к ПО, осуществлению технической поддержки, обновления и хостинга данных, которые не указаны в перечне доходов из п. 1 ст. 309 НК РФ и которые не получены через постоянное представительство Cloudreserve, не подлежат обложению налогом у источника выплаты в РФ (п. 2 ст. 309 НК РФ).

Осуществляя доначисления Обществу налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в РФ в виде лицензионных платежей, Налоговый орган ссылается на ст. 12 СОИДН РФ-Индия.

Однако для целей применения используемого Налоговым органом СОИДН РФ-Индия доход, полученный Cloudreserve от Общества, также не является роялти по ст. 12, а подлежал бы квалификации в качестве дохода от предпринимательской деятельности по ст. 7, что с учетом отсутствия постоянного представительства Cloudreserve в РФ не приводит к налогообложению дохода в государстве-источнике (то есть в РФ).

В п. 12.2 Комментариев к ст. 12 Модельной конвенции ОЭСР, используемой для толкования положений ст. 12 СОИДН РФ-Индия, подчеркивается, что квалификация выплат, полученных по операциям с ПО, зависит от характера прав, которые приобретает получатель относительно использования и эксплуатации соответствующего ПО.

При этом проводится разграничение между «copyright» (авторское право) и «copyrighted article» (экземпляр или объект, защищенный

---

<sup>38</sup> Постановление Одиннадцатого АСС от 6 февраля 2017 г. № 11АП-19342/2016 по делу № А55-13611/2016 (дело ООО «Сервисная компания «ПетроАльянс»); Постановление Девятого АСС от 28 октября 2011 г. № 09АП-23751/2011-АК, № 09АП-5741/2011-АК по делу №А40-1164/11-99-7 (дело ООО «Нарьянмарнефтегаз»).

авторским правом). В первом случае происходит передача прав на использование произведения (например, права на копирование, распространение, изменение или публичный показ), в связи с чем платежи квалифицируются как роялти. В то время как во втором случае приобретается копия или экземпляр произведения непосредственно для личного использования или внутренней деятельности без права его коммерческого распространения или перепродажи, выплаты за рассматриваются как доход от предпринимательской деятельности (п. 12.2 – 14.2 комментариев к ст. 12 Модельной конвенции ОЭСР).

Аналогичная позиция изложена в Письме Минфина России от 13 мая 2021 г. № 03-07-08/36254, согласно которой между Обществом и Cloudreserve имело место предоставление так называемой «лицензии на использование на объекте»/«лицензии на использование на предприятии»/«лицензии на использование в сети», на основании которой Общество получило лишь ограниченные права на ПО (право на доступ к функционалу исключительно в рамках подписки и право сделать несколько копий ПО (в виде веб-браузера) для работы только в рамках своей собственной деятельности). Соответственно, выплаты, полученные Cloudreserve по Рамочному договору, квалифицируются именно как доходы от предпринимательской деятельности.

Таким образом, спорные выплаты по сути осуществлялись за приобретение данных, передаваемых в форме цифрового сигнала (за получение результатов использования ПО самим облачным провайдером (Cloudreserve)), а не за передачу права на использование авторского права, которое остается у Cloudreserve. Доступ Общества к ПО является лишь средством, обеспечивающим получение цифрового контента, и предполагает использование авторского права на ПО не пользователем, а облачным провайдером. В связи с этим выплаты Cloudreserve не могут быть признаны роялти для целей применения СОИДН РФ-Индия, но являются

доходом от предпринимательской деятельности (п. 17.2 – 17.4 комментариев к ст. 12 Модельной конвенции ОЭСР)<sup>39</sup>.

Указанные выше выводы нашли отражение, в частности, в решении Верховного суда Индии по делу «Engineering Analysis Centre of Excellence Pvt. Ltd. vs. Commissioner of Income Tax» от 2 марта 2021 года<sup>40</sup>, где суд, учитывая разницу между предоставлением «copyright» (авторское право) и «copyrighted article» (экземпляр или объект, защищенный авторским правом), отметил, что при предоставлении лицензии, не подразумевающей отчуждения каких-либо авторских прав, конечный пользователь получает лишь доступ к «лицензированному» программному продукту, на который лицензиат не имеет исключительных прав. В связи с отсутствием передачи авторских прав на использование ПО соответствующие выплаты были признаны не подлежащими квалификации в качестве роялти.

В решении Высокого суда Дели по делу «The Commissioner Of Income Tax vs Salesforce.Com Singapore Pte.Ltd» от 14 февраля 2024 года также указано, что спорный платеж не является роялти, так как лицензиат приобрел лишь копию объекта авторского права для использования в своей деятельности без права использовать иным образом в коммерческих целях, тогда как авторское право остается за правообладателем, в связи с чем лицензиат осуществил платеж не за получение права на использование авторского права на компьютерную программу, а за сам защищенный авторским правом программный продукт<sup>41</sup>.

---

<sup>39</sup> Аналогично рассматриваемой ситуации в Модельной конвенции ОЭСР приведен пример, в частности, когда выплаты по договору, предусматривающему предоставление пользователю доступа к ПО, находящемуся на удаленных серверах, и технической поддержки в полном объеме подлежали налогообложению по ст. 7 (доходы от предпринимательской деятельности) (Приложение 2 к Отчету «Вопросы квалификации договоров в контексте электронной коммерции» (принят Комитетом ОЭСР по фискальным вопросам 7 ноября 2002 г.))

<sup>40</sup> Engineering Analysis Centre of Excellence Pvt. Ltd. vs. Commissioner of Income Tax. 2 march 2021. URL: <https://indiankanoon.org/doc/170521216/> (данное решение стало прецедентным, а выводы из него стали использоваться в последующих делах (например, CIT (International Taxation) v. MOL Corporation [2023] 454 ITR 32 (SC) / 293 Taxman 74 (SC)); The Commissioner Of Income Tax vs Salesforce.Com Singapore Pte.Ltd 14 February 2024)).

<sup>41</sup> The Commissioner Of Income Tax vs Salesforce.Com Singapore Pte.Ltd. 14 February 2024. URL: <https://indiankanoon.org/doc/196402230/>

Исходя из вышеизложенного, выплаты, осуществленные Обществом в адрес Cloudreserve, не являются платой за получение права на использование авторского права на ПО и не подлежат квалификации в качестве лицензионных вознаграждений, а являются вознаграждением за оказанные Обществу комплексные облачные услуги.

В связи с этим Налоговый орган неправоммерно предложил доначислить Обществу налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в РФ, в виде лицензионного вознаграждения по налоговой ставке 10% на основании пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ и ст. 12 СОИДН РФ-Индия, так как спорный доход не является лицензионным вознаграждением и не подлежит налогообложению в РФ.

На основании изложенного и руководствуясь статьями 67-71 и 167-170 АПК РФ Заявитель

**ПРОСИТ**  
**Арбитражный суд**

Решение Инспекции отменить.

Приложение:

- 1) Копия доверенности представителя, подписавшего настоящее заявление, на 1 л;
- 2) Диплом представителя о высшем юридическом образовании на 1 л.

Представитель по доверенности

## ПЕРЕВОД ИНОСТРАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

### Введение к Типовой конвенции Организации Объединённых Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами 2021 г. (далее – «Типовая конвенция ООН»)

<p>П. 3. The United Nations Model Tax Convention generally favours retention of greater so-called “source country” taxing rights under a tax treaty—the taxation rights of the host country of investment—as compared to those of the “residence country” of the investor. This has long been regarded as an issue of special significance to developing countries, although it is a position that some developed countries also seek in their bilateral treaties.</p>	<p>П. 3. Типовая конвенция Организации Объединённых Наций в целом благоприятствует сохранению в соответствии с налоговым договором более широких налоговых прав у так называемой «страны источника», то есть принимающей инвестиции страны, по сравнению со «страной резидентства» инвестора. Этот вопрос уже давно рассматривается как имеющий особое значение для развивающихся стран, хотя некоторые развитые страны также придерживаются такой позиции в своих двусторонних договорах.</p>
<p>П. 12. The United Nations Model Tax Convention represents a compromise between the source principle and the residence principle, although as noted above, it gives more weight to the source principle than does the OECD Model Tax Convention. The United Nations Model Tax Convention is not intended to be prescriptive, but to equip decision-makers in countries with the information they need to understand the consequences of these differing approaches for their country’s specific situation. The provisions of the United Nations Model Tax Convention are not themselves enforceable. Its provisions are not binding and should not be construed as formal recommendations</p>	<p>П. 12. Типовая конвенция Организации Объединённых Наций представляет собой компромисс между принципом источника и принципом резидентства, хотя, как отмечалось выше, в ней придается более важное значение принципу источника, чем это имеет место в Типовой конвенции ОЭСР. Типовая конвенция Организации Объединённых Наций предназначена не для того, чтобы давать обязательные предписания, а для того, чтобы предоставить лицам, принимающим решения в странах, информацию, необходимую им для понимания последствий этих различных подходов для конкретной ситуации. Положения Типовой</p>

<p>of the United Nations. Rather, the United Nations Model Tax Convention is intended to facilitate the negotiation, interpretation and practical application of bilateral tax treaties based upon its provisions.</p>	<p>налоговой конвенции Организации Объединенных Наций сами по себе не имеют юридической силы. Ее положения не имеют обязательной силы и не должны рассматриваться как официальные рекомендации Организации Объединенных Наций. Скорее, Типовая налоговая конвенция Организации Объединенных Наций призвана облегчить переговоры, толкование и практическое применение двусторонних налоговых соглашений, основанных на ее положениях.</p>
--	---

## Статья 7 Модельной конвенции ООН

### BUSINESS PROFITS

#### Прибыль предприятия

<p>П 1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein.</p>	<p>П 1. Прибыль предприятия Договаривающегося Государства подлежит налогообложению только в этом государстве, если только предприятие не осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся Государстве через расположенное там постоянное представительство.</p>
--	--

#### Комментарии к статье 7 Модельной конвенции ООН

<p>П. 23. Пар. 3. Under paragraph 1 of Article 7, the business profits of an enterprise of a Contracting State are taxable in that State alone unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. The profits and gains of the</p>	<p>П. 23. Пар. 3. В соответствии с пунктом 1 статьи 7 предпринимательская прибыль предприятия Договаривающегося Государства подлежит налогообложению исключительно в этом государстве, если только предприятие не осуществляет деятельность в другом Договаривающемся Государстве через находящееся там постоянное</p>
--	--

<p>business would be worked out by deducting all expenses related to the business activity, other than capital expenditures which are currently not deductible or expenses of a personal or non-business nature which cannot be attributed to the business of the enterprise.</p>	<p>представительство. Прибыль и доходы от предпринимательской деятельности определяются путём вычета всех расходов, связанных с такой деятельностью, за исключением капитальных затрат, которые в настоящее время не подлежат вычету, а также расходов личного характера или не связанных с предпринимательской деятельностью, которые не могут быть отнесены к деятельности предприятия.</p>
---	---

## Статья 11 Модельной конвенции ООН

### INTEREST

#### Проценты

<p>П 3. The term “interest” as used in this Article means income from debt claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor’s profits, and in particular, income from government securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures. Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest for the purpose of this Article.</p>	<p>П 3. Термин «проценты», используемый в настоящей статье, означает доход от долговых требований любого вида, независимо от того, обеспечены ли они ипотекой и предусматривают ли право на участие в прибыли должника, и, в частности, включает доход от государственных ценных бумаг, а также доход от облигаций или долговых обязательств (дебентур), включая премии и выигрыши, связанные с такими ценными бумагами, облигациями или дебентурами. Штрафные начисления за просрочку платежа не рассматриваются как проценты для целей настоящей статьи.</p>
--	--

## Комментарии к статье 11 Модельной конвенции ООН

<p>П 2. Interest, which, like dividends, constitutes income from movable capital, may be paid to</p>	<p>П 2. Проценты, которые, как и дивиденды, представляют собой доход от движимого капитала, могут</p>
--	---

<p>individual savers who have deposits with banks or hold savings certificates, to individual investors who have purchased bonds, to individual suppliers or trading companies selling on a deferred payment basis, to financial institutions which have granted loans or to institutional investors which hold bonds or debentures. Interest may also be paid on loans between associated enterprises.</p>	<p>выплачиваться физическим лицам-сберегателям, имеющим вклады в банках или владеющим сберегательными сертификатами, физическим лицам-инвесторам, приобретшим облигации, физическим лицам-поставщикам или торговым компаниям, осуществляющим продажу на условиях отсроченного платежа, финансовым учреждениям, предоставившим займы, либо институциональным инвесторам, владеющим облигациями или долговыми обязательствами (дебентурами). Проценты также могут выплачиваться по займам между взаимозависимыми предприятиями.</p>
---	---

### Статья 13 Модельной конвенции ООН

#### CAPITAL GAINS

#### Доходы от прироста стоимости капитала

<p>П 8. Gains from the alienation of any property other than that referred to in paragraphs 1 to 7 shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.</p>	<p>П 8. Доходы от отчуждения любого имущества, иного чем имущество, указанное в пунктах 1–7, подлежат налогообложению только в Договариваемом Государстве, резидентом которого является лицо, отчуждающее такое имущество.</p>
---	--

#### Комментарии к статье 13 Модельной конвенции ООН

<p>4. &lt;...&gt;Accordingly, no distinction between capital gains and commercial profits is made nor is it necessary to have special provisions as to whether the Article on capital gains or Article 7 on the taxation of business profits should apply. It is however left to the domestic law of the taxing State to</p>	<p>4. &lt;...&gt; Соответственно, различие между приростом капитала и коммерческой прибылью не проводится, равно как отсутствует необходимость в специальных положениях, определяющих, должна ли применяться статья о приросте капитала либо статья 7, регулирующая налогообложение предпринимательской прибыли. Вместе</p>
--	---

decide whether a tax on capital gains or on ordinary income must be levied. The Convention does not prejudge this question.	с тем решение о том, подлежит ли взиманию налог с прироста капитала либо налог с обычного дохода, оставляется на усмотрение внутреннего законодательства государства, осуществляющего налогообложение. Конвенция не предрешает данный вопрос.
П 5. The Article does not give a detailed definition of capital gains. This is not necessary for the reasons mentioned above. The words “alienation of property” are used to cover in particular capital gains resulting from the sale or exchange of property and also from a partial alienation, the expropriation, the transfer to a company in exchange for stock, the sale of a right, the gift and even the passing of property on death.	П 5. Настоящая статья не содержит детального определения прироста капитала. В этом нет необходимости по причинам, изложенным выше. Термин «отчуждение имущества» используется, в частности, для охвата прироста капитала, возникающего в результате продажи или обмена имущества, а также при частичном отчуждении, экспроприации, передаче имущества в компанию в обмен на акции, уступке права, дарении и даже при переходе имущества в порядке наследования.

## Статья 21 Модельной конвенции ООН

### OTHER INCOME

#### Другие доходы

П 3. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, items of income of a resident of a Contracting State not dealt with in the foregoing Articles of this Convention and arising in the other Contracting State may also be taxed in that other State.	П 3. Несмотря на положения пунктов 1 и 2, виды доходов резидента Договаривающегося Государства, не рассмотренные в предыдущих статьях настоящей Конвенции и возникающие в другом Договаривающемся Государстве, могут также облагаться налогом в этом другом государстве.
---	--

## Комментарии к статье 21 Модельной конвенции ООН

П 5. Пар 3. This paragraph constitutes an addition to Article 21 of the OECD Model Tax Convention. It allows the State in	П 5. Пар 3. Настоящий пункт представляет собой дополнение к статье 21 Модельной налоговой конвенции ОЭСР. Он допускает, что
---	---

<p>which the income arises to tax such income if its law so provides while the provisions of paragraph 1 also allows taxation of that income in the State of residence. The concurrent application of the provisions of the two paragraphs may result in double taxation. In such a situation, the provisions of Article 23 A or 23 B as appropriate are applicable, as in other cases of double taxation. In some cases paragraphs 2 and 3 may overlap; they would then produce the same result.</p>	<p>государство, в котором возникает доход, вправе облагать такой доход налогом, если это предусмотрено его законодательством, в то время как положения пункта 1 также допускают налогообложение данного дохода в государстве резидентства. Одновременное применение положений обоих пунктов может привести к двойному налогообложению. В такой ситуации применяются положения статьи 23 А или 23 В, в зависимости от обстоятельств, как и в иных случаях двойного налогообложения. В некоторых случаях пункты 2 и 3 могут пересекаться; в таком случае они приводят к одинаковому результату.</p>
---	---

### **Ежегодный отчёт FIFA о международных футбольных трансферах 2024**

<p><b>2.1 Global overview</b> Global spending on international transfer fees reached a total of USD 8.59 billion in 2024. This is the second highest total ever, topped only by the record spending of 2023 (USD 9.66 billion). The number of clubs involved in transfers with fees reached new heights in 2024, with 1,100 of them spending money on transfer fees and 1,378 of them receiving a transfer fee for at least one outgoing transfer.</p> <p>With a total of 22,779 transfers, a new record was set in 2024 for the number of international transfers, exceeding last year's record by 4.4%. A grand total of 5,123 clubs from around the world were involved in these</p>	<p><b>2.1 Общая картина в мире</b> Общемировой объем расходов на международные трансферные выплаты достиг в 2024 году 8,59 млрд долл. США. Это второй по величине показатель за всю историю, уступающий лишь рекордному уровню затрат 2023 года (9,66 млрд долл. США). Количество клубов, участвующих в трансферах с выплатой вознаграждения, достигло в 2024 году новых высот: 1100 из них осуществили затраты на трансферные выплаты, а 1378 получили трансферную плату как минимум за один переход игрока.</p> <p>Общее количество международных трансферов в 2024 году составило 22 779, что стало новым рекордом, превысившим прошлогодний показатель на 4,4%. В общей сложности в этих переходах были задействованы 5123 клуба со всего мира. Большинство трансферов не</p>
---	---

<p>transfers. Most transfers do not include a transfer fee, but the proportion of transfers with fees also reached a record high in 2024 with 16.2%.</p>	<p>предусматривают выплаты вознаграждения, однако доля переходов с выплатой также достигла рекордно высокого показателя в 2024 году, составив 16,2%.</p>
--	--

### Ежегодный отчёт FIFA о международных футбольных трансферах 2025

<p>Many of FIFA’s activities centre around the international transfer system, which remains one of the cornerstones of the global football ecosystem.</p>	<p>Значительная часть деятельности ФИФА связана с международной системой переходов (трансферов) игроков, которая остается одним из краеугольных камней глобальной футбольной экосистемы.</p>
<p>Global spending on international transfer fees surged to an all-time high of USD 13.08 billion in 2025, a 52.3% increase compared to the USD 8.59 billion spent in 2024. Once again, a record number of clubs were involved in transfers: 1,214 clubs paid transfer fees, while 1,495 clubs received a fee for at least one outgoing player.</p> <p>International transfer activity also grew again, with 24,558 transfers completed in 2025 – an increase of 7.7% over the previous record, set in 2024. In total, 5,283 clubs worldwide were involved in these transfers. Although most transfers are still completed without a fee, the proportion of transfers with fees climbed to a record 17.7% in 2025.</p>	<p>Общие расходы на международные трансферные сборы в 2025 году достигли исторического максимума в размере <b>13,08 млрд долларов США</b>, увеличившись на <b>52,3%</b> по сравнению с <b>8,59 млрд долларов США</b>, потраченными в 2024 году. В очередной раз рекордное количество клубов участвовало в трансферах: <b>1 214 клубов выплачивали трансферные сборы</b>, тогда как <b>1 495 клубов получили трансферные выплаты</b> за как минимум одного выбывающего игрока.</p> <p>Международная трансферная активность также вновь выросла: в 2025 году было совершено <b>24 558 трансферов</b>, что на <b>7,7% больше предыдущего рекорда</b>, установленного в 2024 году. В общей сложности <b>5 283 клуба по всему миру</b> приняли участие в этих трансферах. Хотя большинство переходов по-прежнему осуществляется без выплаты трансферного вознаграждения, доля трансферов с выплатой сборов увеличилась до рекордного уровня и составила <b>17,7% в 2025 году</b>.</p>

**Arbitration CAS 2021/A/8229 Leeds United Football Club Limited v. RasenBallsport Leipzig GmbH, award of 4 November 2022**

URL: <https://jurisprudence.tas-cas.org/pdf/8229.pdf>

<p>П. 13. On 25 January 2020, RB Leipzig, LUFC and the Player concluded the tripartite Loan Agreement, by means of which they agreed that the Player would be transferred temporarily from RB Leipzig to LUFC until 30 June 2020. The Loan Agreement contained a “Purchase Option” and the Purchase Obligation, which provide as follows: “9. Purchase Option: [LUFC] shall be entitled (notwithstanding the case stipulated in clause 10 when [LUFC] shall be obliged) to permanently transfer the Player to [LUFC] with effect as of July 1, 2020 by unilateral, written declaration, which shall be submitted to [RB Leipzig] by May 30, 2020 at the latest.</p>	<p>П. 13. 25 января 2020 года RB Leipzig, LUFC и Игрок заключили трехсторонний Трансферный контракт на условиях «аренды», в соответствии с которым они договорились, что Игрок будет временно переведен из RB Leipzig в LUFC до 30 июня 2020 года. Договор аренды содержал «Опцион на покупку» и Обязательство по покупке, которые предусматривают следующее: «9. Опцион на покупку: [LUFC] имеет право (независимо от случая, предусмотренного в пункте 10 Контракта, когда [LUFC] будет обязан приобрести игрока) осуществить постоянный перевод Игрока в [LUFC] с 1 июля 2020 года путем одностороннего письменного заявления, которое должно быть направлено [RB Leipzig] не позднее 30 мая 2020 года</p>
<p>П. 106. At the same time, even if the Purchase Obligation would not be triggered, LUFC could still invoke the Purchase Option and acquire the services of the Player for the 2020/21 season without requiring RB Leipzig’s consent and for the same transfer fee of EUR 21,000,000. T</p>	<p>П. 106. В то же время, даже если Обязательство по покупке не будет приведено в исполнение, LUFC все равно может воспользоваться Опционом на покупку и приобрести права на Игрока на сезон 2020/21 без необходимости получения согласия RB Leipzig и за ту же сумму трансферного вознаграждения в размере 21 000 000 евро.</p>
<p>П. 107. If the Purchase Option would be invoked or the Purchase</p>	<p>П. 107. В случае активации Опциона на покупку или</p>

<p>Obligation triggered, RB Leipzig would not be in a position to block the permanent transfer of the Player or (re)negotiate the transfer fee of EUR 21,000,000.</p>	<p>исполнения Обязательства по покупке RB Leipzig не сможет воспрепятствовать постоянному переходу Игрока или пересмотреть сумму трансферных компенсаций в размере 21 000 000 евро.</p>
<p>П. 109. While LUFC's disinterest in the Player's services may have been a valid argument not to extend the loan (in accordance with the FIFA COVID-19 Guidelines) and not to invoke the Purchase Option, it was not a valid argument to shy away from the Purchase Obligation.</p>	<p>П. 109. В то время как незаинтересованность LUFC в приобретении услуг Игрока могла бы быть признана в качестве обоснованного повода для того, чтобы не продлевать Трансфер на условиях «аренды» (в соответствии с Руководством ФИФА по COVID-19) и не воспользоваться Опционом на покупку, это не является обоснованным доводом для уклонения от Обязательства по покупке.</p>

**Arbitration CAS 2018/A/6002 Club Atlético Banfield v. Juan Ramón Cazares Sevillano, Clube Atlético Mineiro, Club de Alto Rendimiento Especializado Independiente del Valle & FIFA, award of 7 July 2020**

URL: <https://www.sennferrero.com/wp-content/uploads/2021/01/6.-cas-2018-a-6002-club-atletico-banfield-v-juan-ramon-cazares-sevillano-club-atlet.pdf>

<p>П. 13. "5.1. Independiente establishes in favor on Banfield a definitive purchase option of one hundred percent (100%) of the registration rights and fifty percent (50%) of the economic rights derived from the registration rights on the Players transfer (hereinafter referred to as the "Purchase Option") for the sum of UNITED STATES DOLLARS ONE MILLION AND FIVE HUNDRED THOUSAND (USD 1.500.000)..."</p>	<p>П. 13. Independiente предоставляет в пользу Banfield безусловное право выкупа ста процентов (100%) регистрационных прав и пятидесяти процентов (50%) экономических прав, связанных с регистрационными правами на Игрока, в отношении трансфера Игрока (далее именуемый «Опцион на покупку»), за сумму ОДИН МИЛЛИОН ПЯТЬСОТ ТЫСЯЧ ДОЛЛАРОВ США (USD 1 500 000).</p>
<p>П. 16. "In the event that BANFIELD decides to execute the purchase option provided for in the agreement for the loan with definitive purchasing option of the economic</p>	<p>П. 16. В случае, если Banfield примет решение воспользоваться Опционом на покупку, предусмотренным Трансферным соглашением на условиях «аренды»</p>

<p>rights derived from the registration rights, THE PLAYER undertakes to sign with BANFIELD a statutory employment contract... "</p>	<p>с безусловным правом выкупа экономических прав, связанных с владением регистрационными правами на Игрока, Игрок обязуется заключить с Banfield трудовой договор в соответствии с требованиями трудового законодательства...</p>
<p>П. 131. Indpendiente established in favor on Banfield a definitive purchase option for the sum of USD 1,500,000. The price of the purchase option if executed, had to be paid by Banfield in three payments, starting on January 30, 2016. The purchase option should have been exercised by Banfield prior to November 30, 2015.</p>	<p>П. 131. Indpendiente предоставил в пользу Banfield безусловное право выкупа Игрока стоимостью 1 500 000 долларов США. Цена Опциона в случае его реализации должна была быть выплачена Banfield тремя платежами, начиная с 30 января 2016 года. Опцион на покупку должен был быть реализован Banfield до 30 ноября 2015 года.</p>
<p>П. 147. The above means that if Banfield exercised the purchase option contained in the Second Loan Agreement, then the Player will become a permanent player of Banfield and the Banfield Employment Agreement would be in force.</p>	<p>П. 147. На основании вышеизложенного, если бы Banfield воспользовался правом выкупа, установленным вторым Трансферным соглашением на условиях «аренды», то Игрок стал бы постоянным игроком Banfield, а трудовой договор с Banfield имел бы обязательную силу.</p>
<p>П. 150. The Panel agrees with the Appellant with respect to the common practice, in the business of football, of the purchase options, and that it is in general, an effective and a legal instrument that may also entail legal effects on the players involved regarding their future employment agreements.</p>	<p>П. 150. Суд поддерживает довод Заявителя относительно того, что использование Опционов на покупку является обычной практикой в футбольном бизнесе и что такая конструкция законным инструментом, который может также влечь за собой юридические последствия для игроков в отношении их будущих трудовых договоров.</p>

**Статья 5 Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития в отношении налогов на доходы и капитал 2017 г. (далее – Модельная конвенция ОЭСР)**

## PERMANENT ESTABLISHMENT

### Постоянное представительство

<p>П. 1. For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.</p>	<p>П.1. Для целей настоящей Конвенции термин «постоянное представительство» означает постоянное, четко закрепленное место ведения бизнеса, через которое осуществляется полная или частичная предпринимательская деятельность предприятия.</p>
<p>П. 2. The term “permanent establishment” includes especially:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) a place of management;</li> <li>(b) a branch;</li> <li>(c) an office;</li> <li>(d) a factory;</li> <li>(e) a workshop; a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.</li> </ul>	<p>П. 2. Термин «постоянное представительство» включает, в частности:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) место управления;</li> <li>(b) отделение;</li> <li>(c) контору;</li> <li>(d) фабрику;</li> <li>(e) мастерскую;</li> <li>(f) рудник, нефтяную или газовую скважину, карьер или любое другое место добычи природных ресурсов.</li> </ul>
<p>П. 3. The term “permanent establishment” also encompasses:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) a building site, a construction, assembly or installation project or supervisory activities in connection therewith, but only if such site, project or activities last more than six months;</li> <li>(b) the furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only if activities of that nature continue within a Contracting State for a period or periods aggregating more than 183 days in any 12-month period commencing or ending in the fiscal year concerned.</li> </ul>	<p>П. 3. Термин «постоянное представительство» включает также:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) строительную площадку, строительный, монтажный или сборочный объект, или связанную с ними надзорную деятельность, но лишь в том случае, если продолжительность работ, связанных с такой площадкой, объектом или деятельностью превышает шесть месяцев;</li> <li>б) оказание услуг, включая консультативные услуги, предприятием с привлечением сотрудников или иного персонала, нанимаемого предприятием с этой целью, но лишь в том случае, если деятельность такого характера осуществляется в Договариваемом государстве в течение периода или периодов,</li> </ul>

	<p>составляющих в совокупности свыше 183 дней за двенадцатимесячный срок, начинающийся или заканчивающийся в соответствующем налоговом году.</p>
<p>П.4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:</p> <p>(a) the use of facilities solely for the purpose of storage or display of goods or merchandise belonging to the enterprise;</p> <p>(b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage or display;</p> <p>(c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;</p> <p>(d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;</p> <p>(e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity;</p> <p>(f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs (a) to (e), provided that such activity or, in the case of subparagraph (f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.</p>	<p>П. 4. Независимо от предыдущих положений настоящей статьи термин «постоянное представительство» не включает:</p> <p>(а) использование объектов исключительно для цели хранения или демонстрации изделий или товаров, принадлежащих предприятию;</p> <p>(б) складирование запасов изделий или товаров, принадлежащих предприятию, исключительно для цели хранения или демонстрации;</p> <p>с) складирование запасов изделий или товаров, принадлежащих предприятию, исключительно для цели обработки другим предприятием;</p> <p>(д) содержание постоянной конторы исключительно для цели приобретения изделий или товаров или сбора информации для предприятия;</p> <p>(е) содержание постоянной конторы исключительно для цели осуществления в интересах предприятия любой другой деятельности;</p> <p>(ф) содержание постоянной конторы исключительно для любого сочетания видов деятельности, упомянутых в подпунктах (а)-(е), при условии, что такая деятельность или в случае пп. f) общая деятельность постоянной конторы в результате такого</p>

	сочетания имеет подготовительный или вспомогательный характер.
--	--

**Статья 7 Модельной конвенции ОЭСР**  
**BUSINESS PROFITS**  
**Прибыль предприятия**

<p>П. 1. Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.</p>	<p>П. 1. Прибыль предприятия одного Договаривающегося государства подлежит налогообложению только в этом Государстве, если только это предприятие не занимается предпринимательской деятельностью в другом Договаривающемся государстве через находящееся в нем постоянное представительство. Если предприятие занимается вышеупомянутой предпринимательской деятельностью, то прибыль предприятия, относящаяся к этому постоянному представительству в соответствии с положениями пункта 2, может облагаться налогом в этом другом Государстве.</p>
<p>П. 4. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.</p>	<p>П. 4. Если прибыль включает статьи дохода, которые отдельно рассматриваются в других статьях настоящей Конвенции, то положения этих статей не затрагиваются положениями настоящей статьи.</p>

Комментарии к статье 7 Модельной конвенции ОЭСР

<p>П. 1. This Article allocates taxing rights with respect to the business profits of an enterprise of a Contracting State to the extent that these profits are not subject to different rules under</p>	<p>П. 1. Настоящая Статья распределяет налоговые полномочия в отношении коммерческой прибыли предприятия Договаривающегося Государства в той мере, в какой такая прибыль не подпадает под действие иных правил,</p>
--	---

<p>other Articles of the Convention. It incorporates the basic principle that unless an enterprise of a Contracting State has a permanent establishment situated in the other State, the business profits of that enterprise may not be taxed by that other State unless these profits fall into special categories of income for which other Articles of the Convention give taxing rights to that other State.</p>	<p>предусмотренных другими Статьями Конвенции. Она закрепляет основной принцип, согласно которому, если предприятие Договаривающегося Государства не имеет постоянного представительства, расположенного в другом Государстве, коммерческая прибыль этого предприятия не может облагаться налогом в этом другом Государстве, если только такая прибыль не относится к особым категориям дохода, в отношении которых другие Статьи Конвенции предоставляют этому другому Государству налоговые полномочия.</p>
<p>П. 71. Although it has not been found necessary in the Convention to define the term «profits», it should nevertheless be understood that the term when used in this Article and elsewhere in the Convention has a broad meaning including all income derived in carrying on an enterprise. Such a broad meaning corresponds to the use of the term made in the tax laws of most OECD member countries.</p>	<p>П. 71. Несмотря на то, что в Конвенции не сочли необходимым определить термин «прибыль», следует учитывать, что этот термин при его использовании в данной статье и других статьях Конвенции имеет широкое значение, охватывающее все доходы, полученные при осуществлении предпринимательской деятельности. Такое широкое значение соответствует использованию этого термина в налоговом законодательстве большинства государств-членов ОЭСР.</p>
<p>П. 74. The question, however, could arise with respect to other types of income and it has therefore been decided to include a rule of interpretation that ensures that Articles applicable to specific categories of income will have priority over Article 7. It follows from this rule that Article 7 will be applicable to business profits which do not belong to categories of income covered by these other Articles,</p>	<p>П. 74. Однако вопрос может возникнуть в отношении других видов доходов, и поэтому было принято решение о включении правила толкования, обеспечивающее приоритет статей, применимых к конкретным категориям доходов, над статьей 7. Из этого правила следует, что статья 7 применима к предпринимательской прибыли, которая не относится к категориям доходов, охватываемым этими другими статьями, а также к доходам, которые в соответствии с пунктом 4 статей 10 и</p>

<p>and, in addition, to income which under paragraph 4 of Articles 10 and 11, paragraph 3 of Article 12 and paragraph 2 of Article 21, fall within Article 7. This rule does not, however, govern the manner in which the income will be classified for the purposes of domestic law; thus, if a Contracting State may tax an item of income pursuant to other Articles of this Convention, that State may, for its own domestic tax purposes, characterise such income as it wishes (i.e. as business profits or as a specific category of income) provided that the tax treatment of that item of income is in accordance with the provisions of the Convention. It should also be noted that where an enterprise of a Contracting State derives income from immovable property through a permanent establishment situated in the other State, that other State may not tax that income if it is derived from immovable property situated in the first-mentioned State or in a third State (see paragraph 4 of the Commentary on Article 21 and paragraphs 9 and 10 of the Commentary on Articles 23 A and 23 B).</p>	<p>11, пунктом 3 статьи 12 и пунктом 2 статьи 21 подпадают под действие статьи 7. Однако это правило не регулирует способ квалификации дохода для целей национального законодательства. Таким образом, если Договаривающееся Государство может облагать налогом вид дохода в соответствии с другими статьями настоящей Конвенции, это Государство в целях своего внутреннего налогообложения может квалифицировать такой доход по своему усмотрению (т.е. как предпринимательскую прибыль или как конкретную категорию дохода) при условии, что налогово-правовая квалификация этого вида дохода соответствует положениям Конвенции. Следует также отметить, что если предприятие Договаривающегося Государства получает доход от недвижимого имущества через постоянное представительство, расположенное в другом Государстве, это другое Государство не может облагать налогом такой доход, если он получен от недвижимого имущества, находящегося в первом упомянутом Государстве или в третьем Государстве (см. пункт 4 Комментариев к статье 21 и пункты 9 и 10 Комментариев к статьям 23А и 23В).</p>
---	---

## Статья 11 Модельной конвенции ОЭСР

### INTEREST

### Проценты

П. 18. The term “debt-claims of every kind” obviously embraces cash deposits and security in the form of money, as well as government securities, and bonds and debentures, although the three latter are specially mentioned because of their importance and of certain peculiarities that they may present. <...>

On the other hand, debt-claims, and bonds and debentures in particular, which carry a right to participate in the debtor’s profits are nonetheless regarded as loans if the contract by its general character clearly evidences a loan at interest.

П. 18. Термин «долговые требования любого рода», очевидно, охватывает денежные вклады и обеспечение в денежной форме, а также государственные ценные бумаги, облигации и долговые обязательства, хотя три последних вида упомянуты особо ввиду их важности и некоторых особенностей, которые они могут представлять. <...>

С другой стороны, долговые требования, и в особенности облигации и долговые обязательства, которые дают право на участие в прибыли должника, тем не менее рассматриваются как займы, если из договора по его общему характеру явствует, что он представляет собой заем под проценты.

## Статья 12 Модельной конвенции ОЭСР

### ROYALTIES

#### Роялти

П. 2. The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including

П. 2. Термин «роялти», используемый в настоящей статье, означает платежи любого вида, полученные в качестве вознаграждения за использование или за предоставление права на

<p>cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.</p>	<p>использование авторских прав на любое произведение литературы, искусства и научную работу, включая кинофильмы или пленки и звукозаписи, используемые для радио- и телевещания, патенты, товарные знаки, чертежи или модели, планы, засекреченные формулы или процессы, или за использование или предоставление права на использование промышленного, коммерческого либо научного оборудования, или за информацию относительно промышленного, коммерческого или научного опыта.</p>
--	---

### Комментарии к статье 12 Модельной конвенции ОЭСР

<p>П. 8. Paragraph 2 contains a definition of the term «royalties». These relate, in general, to rights or property constituting the different forms of literary and artistic property, the elements of intellectual property specified in the text and information concerning industrial, commercial or scientific experience. The definition applies to payments for the use of, or the entitlement to use, rights of the kind mentioned, whether or not they have been, or are required to be, registered in a public register. The definition covers both payments made under a license and compensation which a person would be obliged to pay for fraudulently copying or infringing the right.</p>	<p>П. 8. Пункт 2 содержит определение термина «роялти». К нему, как правило, относятся права или имущество, являющиеся различными формами литературной и художественной собственности, объекты интеллектуальной собственности, указанные в тексте, а также информация относительно промышленного, коммерческого или научного опыта. Данное определение применяется к платежам за использование или за право использования прав такого рода, независимо от того, были ли они зарегистрированы или требуют ли регистрации в государственном реестре. Определение охватывает как платежи, производимые по лицензионному договору, так и компенсацию, которое лицо обязано</p>
---	--

	выплатить за незаконное копирование права или посягательство на него.
--	---

## Статья 12 Модельной конвенции ОЭСР

### ROYALTIES

#### Роялти

<p>П. 2. The term «royalties» as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.</p>	<p>П. 2. Термин «роялти», используемый в настоящей статье, означает платежи любого вида, полученные в качестве вознаграждения за использование или за предоставление права на использование авторских прав на любое произведение литературы, искусства и научную работу, включая кинофильмы или пленки и звукозаписи, используемые для радио- и телевидения, патенты, товарные знаки, чертежи или модели, планы, засекреченные формулы или процессы, или за использование или предоставление права на использование промышленного, коммерческого либо научного оборудования, или за информацию относительно промышленного, коммерческого или научного опыта.</p>
--	--

#### Комментарии к статье 12 Модельной конвенции ОЭСР

<p>П. 8. Paragraph 2 contains a definition of the term «royalties». These relate, in general, to rights or property constituting the different forms of literary and artistic property, the elements of</p>	<p>П. 8. Пункт 2 содержит определение термина «роялти». К нему, как правило, относятся права или имущество, являющиеся различными формами литературной и художественной собственности,</p>
---	--

<p>intellectual property specified in the text and information concerning industrial, commercial or scientific experience. The definition applies to payments for the use of, or the entitlement to use, rights of the kind mentioned, whether or not they have been, or are required to be, registered in a public register. The definition covers both payments made under a license and compensation which a person would be obliged to pay for fraudulently copying or infringing the right.</p>	<p>объекты интеллектуальной собственности, указанные в тексте, а также информация относительно промышленного, коммерческого или научного опыта. Данное определение применяется к платежам за использование или за право использования прав такого рода, независимо от того, были ли они зарегистрированы или требуют ли регистрации в государственном реестре. Определение охватывает как платежи, производимые по лицензионному договору, так и компенсацию, которое лицо обязано выплатить за незаконное копирование права или посягательство на него.</p>
--	--

### Статья 13 Модельной конвенции ОЭСР

#### CAPITAL GAINS

#### Доходы от прироста стоимости капитала

<p>П. 5. The Article does not give a detailed definition of capital gains. This is not necessary for the reasons mentioned above. The words “alienation of property” are used to cover in particular capital gains resulting from the sale or exchange of property and also from a partial alienation, the expropriation, the transfer to a company in exchange for stock, the sale of a right, the gift and even the passing of property on death.</p>	<p>П. 5. Статья не содержит подробного определения прироста капитала. В этом нет необходимости по причинам, указанным выше. Слова «отчуждение имущества» используются для охвата, в частности, прироста капитала, возникающего в результате продажи или обмена имущества, а также в результате частичного отчуждения, экспроприации, передачи имущества компании в обмен на акции, продажи права, дарения и даже перехода имущества в порядке наследования.</p>
---	---

### Статья 17 Модельной конвенции ОЭСР

#### ENTERTAINERS AND SPORTSPERSONS

### Артисты и спортсмены

<p>П. 1. Notwithstanding the provisions of Article 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsperson, from that resident's personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.</p>	<p>П. 1. Независимо от положений статьи 15 доходы, получаемые резидентом одного Договаривающегося государства в качестве профессионального представителя исполнительского искусства, например артиста театра, кино, радио или телевидения, музыканта или спортсмена, от своей личной деятельности в соответствующем качестве, осуществляемой в другом Договаривающемся государстве, может облагаться налогом в этом другом Государстве.</p>
<p>2. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsperson acting as such accrues not to the entertainer or sportsperson but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Article 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsperson are exercised.</p>	<p>2. Если доход от личной деятельности, осуществляемой профессиональным представителем исполнительского искусства или спортсменом в его соответствующем качестве, получает не он сам, а другое лицо, то независимо от положений статьи 15 такой доход может облагаться налогом в том Договаривающемся государстве, в котором осуществляется деятельность профессионального представителя исполнительского искусства или спортсмена.</p>

### Комментарии к статье 17 Модельной конвенции ОЭСР

<p>П. 4. An individual may both direct a show and act in it, or may direct and produce a television programme or film and take a role in it. In such cases it is necessary to look at what the individual actually does in the State where the</p>	<p>П. 4. Физическое лицо одновременно может осуществлять постановку шоу или участвовать в нём, или может выступать режиссёром или продюсером телевизионной программы или фильма и исполнять в них роль. В таких случаях</p>
--	---

<p>performance takes place. If his activities in that State are predominantly of a performing nature, the Article will apply to all the resulting income he derives in that State. If, however, the performing element is a negligible part of what he does in that State, the whole of the income will fall outside the Article. In other cases an apportionment should be necessary.</p>	<p>необходимо, проанализировать, что конкретно лицо фактически делает в Государстве, где имеет место выступление (осуществляется деятельность). Если его деятельность в этом Государстве носит преимущественно исполнительский характер, то данная статья применяется ко всему полученному им в этом Государстве доходу, являющемуся результатом такой деятельности. Однако если элемент исполнения составляет незначительную часть того, что лицо делает в этом Государстве, весь доход не подпадает под действие статьи 17. В иных случаях следует применять пропорциональное распределение.</p>
--	--

### Статья 21 Модельной конвенции ОЭСР OTHER INCOME

#### Другие доходы

<p>П. 1. Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that State.</p>	<p>П. 1. Доходы резидента Договаривающегося Государства, независимо от источника их возникновения, не рассмотренные в предыдущих статьях настоящей Конвенции, подлежат налогообложению только в этом Государстве.</p>
---	---

#### Комментарии к статье 21 Модельной конвенции ООН

<p>П. 1. This Article provides a general rule relating to income not dealt with in the foregoing Articles of the Convention. The income concerned is not only income of a class not expressly dealt with but also income from sources not expressly mentioned. The scope of the Article is not confined to income arising in a Contracting State; it extends also to income from third</p>	<p>П. 1. Настоящая статья устанавливает общее правило в отношении доходов, не рассмотренных в предыдущих статьях Конвенции. Соответствующие доходы включают не только доходы категории, прямо не урегулированной, но и доходы из источников, прямо не указанных. Сфера действия настоящей статьи не ограничивается доходами, возникающими в Договаривающемся</p>
--	--

<p>States. Where, for instance, a person who would be a resident of two Contracting States under the provisions of paragraph 1 of Article 4 is deemed to be a resident of only one of these States pursuant to the provisions of paragraph 2 or 3 of that Article, this Article will prevent the other State from taxing the person on income arising in third states even if the person is resident of this other State for domestic law purposes (see also paragraph 8.2 of the Commentary on Article 4 as regards the effect of paragraphs 2 and 3 of Article 4 for purposes of the conventions concluded between this other State and third States).</p>	<p>Государстве; она распространяется также на доходы из третьих государств. Так, например, если лицо, которое в соответствии с положениями пункта 1 статьи 4 являлось бы резидентом двух Договаривающихся Государств, признаётся резидентом только одного из этих Государств согласно положениям пункта 2 или 3 указанной статьи, настоящая статья не позволит другому Государству облагать налогом это лицо в отношении доходов, возникающих в третьих государствах, даже если по внутригосударственному праву это лицо является резидентом такого другого Государства (см. также пункт 8.2 Комментариев к статье 4 в отношении действия пунктов 2 и 3 статьи 4 для целей конвенций, заключённых между этим другим Государством и третьими государствами).</p>
<p>П. 2. The rule set out in the paragraph applies irrespective of whether the right to tax is in fact exercised by the State of residence, and thus, when the income arises in the other Contracting State, that State cannot impose tax even if the income is not taxed in the first-mentioned State. Likewise, when income arises in a third State and the recipient of this income is considered as a resident by both Contracting States under their domestic law, the application of Article 4 will result in the recipient being treated as a resident of one Contracting State only and being liable to comprehensive taxation (“full tax liability”) in that State only. In this case, the other Contracting State may not impose</p>	<p>П. 2. Правило, изложенное в данном пункте, применяется независимо от того, реализуется ли право на налогообложение государством резиденции фактически, и, таким образом, когда доход возникает в другом Договаривающемся Государстве, это Государство не может облагать налогом такой доход, даже если он не облагается налогом в первом упомянутом Государстве. Аналогичным образом, когда доход возникает в третьем государстве и получатель этого дохода признаётся резидентом обоими Договаривающимися Государствами в соответствии с их внутригосударственным правом, применение статьи 4 приводит к тому, что получатель рассматривается как резидент только одного</p>

<p>tax on the income arising from the third State, even if the recipient is not taxed by the State of which he is considered a resident under Article 4. In order to avoid non-taxation, Contracting States may agree to limit the scope of the Article to income which is taxed in the Contracting State of which the recipient is a resident and may modify the provisions of the paragraph accordingly. In fact, this problem is merely a special aspect of the general problem dealt with in paragraphs 34 and 35 of the Commentary on Article 23 A.</p>	<p>Договаривающегося Государства и несёт обязанность по полному налогообложению («неограниченная налоговая обязанность») только в этом Государстве. В таком случае другое Договаривающееся Государство не может облагать налогом доход, возникающий в третьем государстве, даже если получатель не облагается налогом государством, резидентом которого он признаётся согласно статье 4. Во избежание ситуации отсутствия налогообложения Договаривающиеся Государства могут договориться ограничить сферу действия настоящей статьи доходами, которые облагаются налогом в том Договаривающемся Государстве, резидентом которого является получатель, и могут соответствующим образом изменить положения данного пункта. Фактически эта проблема является лишь частным аспектом общей проблемы, рассматриваемой в пунктах 34 и 35 Комментариев к статье 23 А.</p>
--	--

### **Действие 1 Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения**

<p>143. Software-as-a-service: A common form of cloud computing in which a provider allows the user to access an application from various devices through a client interface such as a web browser (e.g. web-based email). It can be provided either to business customers (B2B) or individual customers (B2C). Unlike in the old software vendor models, the code is executed remotely on the servers, thereby freeing the user of the necessity to</p>	<p>143. Программное обеспечение как услуга (SaaS): распространенная форма облачных вычислений, при которой поставщик позволяет пользователю получать <b>доступ к приложению с различных устройств через клиентский интерфейс, например, веб-браузер (например, веб-почта)</b>. Оно может предоставляться как корпоративным клиентам (B2B), так и частным клиентам (B2C). В отличие от старых моделей поставщиков программного обеспечения, код</p>
--	--

<p>upgrade when a new version is available – the executed version is always the latest, which means that new features go instantaneously to market without friction. The consumer generally does not manage or control the underlying cloud infrastructure, including the network, servers, operating systems, storage, or individual application capabilities, with the possible exception of limited user-specific application configuration settings.</p>	<p>выполняется удаленно на серверах, что избавляет пользователя от необходимости обновлять приложение при появлении новой версии — выполняемая версия всегда является последней, что означает, что новые функции мгновенно выходят на рынок без каких-либо проблем. Потребитель, как правило, не управляет и не контролирует базовую облачную инфраструктуру, включая сеть, серверы, операционные системы, хранилище или возможности отдельных приложений, за исключением, возможно, ограниченных настроек конфигурации приложения, специфичных для пользователя.</p>
--	---

#### **Комментарии к ст. 5 Модельной конвенции ОЭСР**

<p>123. Whilst a location where automated equipment is operated by an enterprise may constitute a permanent establishment in the country where it is situated (see below), a distinction needs to be made between computer equipment, which may be set up at a location so as to constitute a permanent establishment under certain circumstances, and the data and software which is used by, or stored on, that equipment. For instance, an Internet web site, which is a combination of software and electronic data, does not in itself constitute tangible property. It therefore does not have a location that can constitute a "place of business" as there is no "facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment"</p>	<p>123. Хотя место, где предприятие эксплуатирует автоматизированное оборудование, может представлять собой постоянное представительство в стране, где оно расположено (см. ниже), необходимо различать компьютерное оборудование, которое может быть установлено в определенном месте таким образом, чтобы при определенных обстоятельствах представлять собой постоянное представительство, и данные и программное обеспечение, которые используются этим оборудованием или хранятся на нем. Например, веб-сайт в Интернете, представляющий собой сочетание программного обеспечения и электронных данных, сам по себе не является материальным имуществом. Следовательно, он не имеет местоположения, которое могло бы</p>
---	---

<p>(see paragraph 6 above) as far as the software and data constituting that web site is concerned. On the other hand, the server on which the web site is stored and through which it is accessible is a piece of equipment having a physical location and such location may thus constitute a "fixed place of business" of the enterprise that operates that server.</p>	<p>представлять собой «место ведения бизнеса», поскольку в отношении программного обеспечения и данных, составляющих этот веб-сайт, нет «объекта, такого как помещения или, в определенных случаях, машины или оборудование» (см. пункт 6 выше). С другой стороны, сервер, на котором хранится веб-сайт и через который он доступен, представляет собой оборудование, имеющее физическое местоположение, и такое местоположение может, таким образом, представлять собой «стационарное место ведения бизнеса» предприятия, которое эксплуатирует этот сервер.</p>
--	---

### Комментарии к ст. 12 Модельной конвенции ОЭСР

<p>12.2 The character of payments received in transactions involving the transfer of computer software depends on the nature of the rights that the transferee acquires under the particular arrangement regarding the use and exploitation of the program. The rights in computer programs are a form of intellectual property. Research into the practices of OECD member countries has established that all but one protect rights in computer programs either explicitly or implicitly under copyright law. Although the term "computer software" is commonly used to describe both the program — in which the intellectual property rights (copyright) subsist — and the medium on which it is embodied, the copyright law of most OECD member countries recognises a</p>	<p>12.2 Характер платежей, полученных в сделках, связанных с передачей компьютерного программного обеспечения, зависит от характера прав, которые приобретает получатель в рамках конкретного соглашения относительно использования и эксплуатации программы. Права на компьютерные программы являются формой интеллектуальной собственности. Исследование практики стран-членов ОЭСР показало, что все, кроме одной, защищают права на компьютерные программы либо явно, либо неявно в соответствии с авторским правом. Хотя термин «компьютерное программное обеспечение» обычно используется для описания как самой программы, в которой существуют права интеллектуальной собственности</p>
--	---

<p>distinction between the copyright in the program and software which incorporates a copy of the copyrighted program. Transfers of rights in relation to software occur in many different ways ranging from the alienation of the entire rights in the copyright in a program to the sale of a product which is subject to restrictions on the use to which it is put. The consideration paid can also take numerous forms. These factors may make it difficult to determine where the boundary lies between software payments that are properly to be regarded as royalties and other types of payment. The difficulty of determination is compounded by the ease of reproduction of computer software, and by the fact that acquisition of software frequently entails the making of a copy by the acquirer in order to make possible the operation of the software.</p>	<p>(авторское право), так и носителя, на котором она представлена, авторское право большинства стран-членов ОЭСР признает различие между авторским правом на программу и программным обеспечением, которое включает в себя копию защищенной авторским правом программы. Передача прав в отношении программного обеспечения происходит различными способами, начиная от отчуждения всех прав на авторское право на программу и заканчивая продажей продукта, на использование которого накладываются ограничения. Уплачиваемое вознаграждение также может принимать различные формы. Эти факторы могут затруднить определение границы между платежами за программное обеспечение, которые по праву следует рассматривать как роялти, и другими видами платежей. Сложность определения усугубляется легкостью воспроизведения компьютерного программного обеспечения, а также тем фактом, что приобретение программного обеспечения часто предполагает создание его копии приобретателем для обеспечения возможности его функционирования.</p>
<p>14. In other types of transactions, the rights acquired in relation to the copyright are limited to those necessary to enable the user to operate the program, for example, where the transferee is granted</p>	<p>14. В других типах сделок права, приобретаемые в отношении авторского права, ограничиваются теми, которые необходимы для обеспечения возможности использования программы</p>

limited rights to reproduce the program. This would be the common situation in transactions for the acquisition of a program copy. The rights transferred in these cases are specific to the nature of computer programs. They allow the user to copy the program, for example onto the user's computer hard drive or for archival purposes. In this context, it is important to note that the protection afforded in relation to computer programs under copyright law may differ from country to country. In some countries the act of copying the program onto the hard drive or random access memory of a computer would, without a license, constitute a breach of copyright. However, the copyright laws of many countries automatically grant this right to the owner of software which incorporates a computer program. Regardless of whether this right is granted under law or under a license agreement with the copyright holder, copying the program onto the computer's hard drive or random access memory or making an archival copy is an essential step in utilising the program. Therefore, rights in relation to these acts of copying, where they do no more than enable the effective operation of the program by the user, should be disregarded in analysing the character of the transaction for tax purposes. Payments in these types of transactions would be dealt with as commercial income in accordance with Article 7.

пользователем, например, когда приобретателю предоставляются ограниченные права на воспроизведение программы. Это типичная ситуация для сделок по приобретению копии программы. Передаваемые в этих случаях права специфичны для природы компьютерных программ. Они позволяют пользователю копировать программу, например, на жесткий диск компьютера или для архивирования. В этом контексте важно отметить, что защита, предоставляемая в отношении компьютерных программ в соответствии с законом об авторском праве, может различаться в зависимости от страны. В некоторых странах копирование программы на жесткий диск или оперативную память компьютера без лицензии будет считаться нарушением авторских прав. Однако законы об авторском праве многих стран автоматически предоставляют это право владельцу программного обеспечения, включающего компьютерную программу. Независимо от того, предоставляется ли это право законом или лицензионным соглашением с правообладателем, копирование программы на жесткий диск компьютера или оперативную память или создание архивной копии является важным шагом в использовании программы. Следовательно, права, связанные с этими актами копирования, если они лишь обеспечивают эффективное функционирование программы

	<p>пользователем, следует игнорировать при анализе характера сделки в налоговых целях. Платежи в таких сделках будут рассматриваться как коммерческий доход в соответствии со статьей 7.</p>
<p>14.2 The ease of reproducing computer programs has resulted in distribution arrangements in which the transferee obtains rights to make multiple copies of the program for operation only within its own business. Such arrangements are commonly referred to as "site licences", "enterprise licenses", or "network licences". Although these arrangements permit the making of multiple copies of the program, such rights are generally limited to those necessary for the purpose of enabling the operation of the program on the licensee's computers or network, and reproduction for any other purpose is not permitted under the license. Payments under such arrangements will in most cases be dealt with as business profits in accordance with Article 7.</p>	<p>14.2 Легкость воспроизведения компьютерных программ привела к появлению соглашений о распространении, в соответствии с которыми получатель приобретает права на создание множества копий программы только для работы в рамках своего собственного бизнеса. Такие соглашения обычно называются «лицензиями на использование на одном объекте», «корпоративными лицензиями» или «сетевыми лицензиями». Хотя эти соглашения допускают создание множества копий программы, такие права, как правило, ограничиваются теми, которые необходимы для обеспечения работы программы на компьютерах или в сети лицензиата, и воспроизведение для любых других целей не допускается в соответствии с лицензией. Платежи по таким соглашениям в большинстве случаев будут рассматриваться как прибыль от предпринимательской деятельности в соответствии со статьей 7.14.2</p> <p>Легкость воспроизведения компьютерных программ привела к появлению соглашений о распространении, в соответствии с которыми получатель приобретает права на создание множества копий программы только для работы в рамках своего собственного бизнеса.</p>

	<p>Такие соглашения обычно называются «лицензиями на использование на одном объекте», «корпоративными лицензиями» или «сетевыми лицензиями». Хотя эти соглашения допускают создание множества копий программы, такие права, как правило, ограничиваются теми, которые необходимы для обеспечения работы программы на компьютерах или в сети лицензиата, и воспроизведение для любых других целей не допускается в соответствии с лицензией. Платежи по таким соглашениям в большинстве случаев будут рассматриваться как прибыль от предпринимательской деятельности в соответствии со статьей 7.</p>
<p>17.2 Under the relevant legislation of some countries, transactions which permit the customer to electronically download digital products may give rise to use of copyright by the customer, e.g. because a right to make one or more copies of the digital content is granted under the contract. Where the consideration is essentially for something other than for the use of, or right to use, rights in the copyright (such as to acquire other types of contractual rights, data or services), and the use of copyright is limited to such rights as are required to enable downloading, storage and operation on the customer's computer, network or other storage, performance or display device, such use of copyright should not affect the analysis of the</p>	<p>17.2 В соответствии с действующим законодательством некоторых стран, сделки, которые позволяют клиенту загружать цифровые продукты в электронном виде, могут привести к использованию клиентом авторских прав, например, потому что в договоре предоставляется право на создание одной или нескольких копий цифрового контента. Если вознаграждение по существу предназначено для чего-то иного, чем использование или право использования прав на авторские права (например, приобретение других видов договорных прав, данных или услуг), и использование авторских прав ограничивается такими правами, которые необходимы для обеспечения загрузки, хранения и работы на</p>

<p>character of the payment for purposes of applying the definition of "royalties".</p>	<p>компьютере, в сети или другом устройстве хранения, воспроизведения или отображения клиента, такое использование авторских прав не должно влиять на анализ характера платежа для целей применения определения «роялти».</p>
<p>17.3 This is the case for transactions that permit the customer (which may be an enterprise) to electronically download digital products (such as software, images, sounds or text) for that customer's own use or enjoyment. In these transactions, the payment is essentially for the acquisition of data transmitted in the form of a digital signal and therefore does not constitute royalties but falls within Article 7 or Article 13, as the case may be. To the extent that the act of copying the digital signal onto the customer's hard disk or other non-temporary media involves the use of a copyright by the customer under the relevant law and contractual arrangements, such copying is merely the means by which the digital signal is captured and stored. This use of copyright is not important for classification purposes because it does not correspond to what the payment is essentially in consideration for (i.e. to acquire data transmitted in the form of a digital signal), which is the determining factor for the purposes of the definition of royalties. There also would be no basis to classify such transactions as "royalties" if, under the relevant law and contractual</p>	<p>17.3 Это относится к сделкам, которые позволяют клиенту (которым может быть предприятие) в электронном виде загружать цифровые продукты (такие как программное обеспечение, изображения, звуки или текст) для собственного использования или удовольствия. В этих сделках платеж по существу предназначен для приобретения данных, передаваемых в форме цифрового сигнала, и поэтому не является роялти, но подпадает под действие статьи 7 или статьи 13, в зависимости от обстоятельств. В той мере, в какой копирование цифрового сигнала на жесткий диск клиента или другой невременный носитель предполагает использование клиентом авторских прав в соответствии с соответствующим законодательством и договорными соглашениями, такое копирование является лишь средством захвата и хранения цифрового сигнала. Это использование авторских прав не имеет значения для целей классификации, поскольку оно не соответствует тому, за что по существу взимается плата (т.е. за приобретение данных, передаваемых в форме цифрового сигнала), что</p>

<p>arrangements, the creation of a copy is regarded as a use of copyright by the provider rather than by the customer.</p>	<p>является определяющим фактором для целей определения роялти. Также не было бы оснований классифицировать такие сделки как «роялти», если бы в соответствии с действующим законодательством и договорными условиями создание копии рассматривалось как использование авторских прав поставщиком, а не заказчиком.</p>
<p>17.4 By contrast, transactions where the essential consideration for the payment is the granting of the right to use a copyright in a digital product that is electronically downloaded for that purpose will give rise to royalties. This would be the case, for example, of a book publisher who would pay to acquire the right to reproduce a copyrighted picture that it would electronically download for the purposes of including it on the cover of a book that it is producing. In this transaction, the essential consideration for the payment is the acquisition of rights to use the copyright in the digital product, i.e. the right to reproduce and distribute the picture, and not merely for the acquisition of the digital content.</p>	<p>17.4 Напротив, сделки, в которых существенным условием оплаты является предоставление права на использование авторских прав на цифровой продукт, загружаемый в электронном виде для этой цели, будут порождать роялти. Это, например, может быть случай книжного издателя, который платит за приобретение права на воспроизведение изображения, защищенного авторским правом, которое он загружает в электронном виде для размещения на обложке выпускаемой им книги. В этой сделке существенным условием оплаты является приобретение прав на использование авторских прав на цифровой продукт, то есть права на воспроизведение и распространение изображения, а не просто приобретение цифрового контента.</p>

**Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce (adopted by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 7 November 2002)**

**Отчет «Вопросы квалификации договоров в контексте электронной коммерции» (принят Комитетом ОЭСР по фискальным вопросам 7 ноября 2002 г.), Приложение 2**

<p>Category 8: Application hosting - bundled contract</p> <p><b>Definition</b></p> <p>For a single, bundled fee, the customer enters into a contract whereby the provider, who is also the copyright owner, allows access to one or more software applications, hosts the software applications on a server owned and operated by the provider, and provides technical support for the hardware and software. The customer can access, execute and operate the software application remotely. The application is executed either at a customer's computer after it is downloaded into RAM or remotely on the provider's server. The contract is renewable annually for an additional fee.</p> <p><b>Analysis and conclusions</b></p> <p>14. Under the OECD Model, there would be no need to separate the payment described in this example as all of it would constitute business profits falling under Article 7.</p>	<p>Категория 8: Хостинг приложений — пакетный договор</p> <p><b>Определение</b></p> <p>За единую пакетную плату клиент заключает договор, в соответствии с которым поставщик, являющийся также правообладателем, предоставляет доступ к одному или нескольким программным приложениям, размещает программные приложения на сервере, принадлежащем и управляемом поставщиком, и обеспечивает техническую поддержку оборудования и программного обеспечения. Клиент может получать доступ, запускать и управлять программным приложением удаленно. Приложение запускается либо на компьютере клиента после загрузки в оперативную память, либо удаленно на сервере поставщика. Договор может быть продлен ежегодно за дополнительную плату.</p> <p><b>Анализ и выводы</b></p> <p>14. В соответствии с моделью ОЭСР не было бы необходимости разделять платеж, описанный в этом примере, поскольку весь он представлял бы собой коммерческую прибыль, подпадающую под действие статьи 7.</p>
--	---

**Решение Верховного суда Индии по делу «Engineering Analysis Centre of Excellence Pvt. Ltd. vs. Commissioner of Income Tax» от 2 марта 2021 года. URL: <https://indiankanoon.org/doc/170521216/>**

<p>п. 96. The AAR then reasoned that the fact that a licence had been</p>	<p>п. 96. Затем ААР обосновал свое решение тем, что факт выдачи</p>
---	---

granted would be sufficient to conclude that there was a transfer of copyright, and that there was no justification for the use of the doctrine of *noscitur a sociis* to confine the transfer by way of a licence to only include a licence which transferred rights in respect of copyright, by referring to explanation 2 to section 9(1)(vi) of the Income Tax Act. It then held: “Considerable arguments are raised on the so-called distinction between a copyright and copyrighted articles. What is a copyrighted article? It is nothing but an article which incorporates the copyright of the owner, the assignee, the exclusive licensee or the licensee. So, when a copyrighted article is permitted or licensed to be used for a fee, the permission involves not only the physical or electronic manifestation of a programme, but also the use of or the right to use the copyright embedded therein. That apart, the Copyright Act or the Income-tax Act or the DTAC does not use the expression ‘copyrighted article’, which could have been used if the intention was as claimed by the applicant. In the circumstances, the distinction sought to be made appears to be illusory.” (page 19)

лицензии будет достаточным для того, чтобы сделать вывод о передаче авторских прав, и что нет оснований для использования доктрины *noscitur a sociis*, ограничивающей передачу посредством лицензии только той лицензией, которая передает права в отношении авторских прав, сославшись на пояснение 2 к разделу 9(1)(vi) Закона о подоходном налоге. Далее суд постановил: «Возникают значительные споры по поводу так называемого различия между авторским правом и предметами, защищенными авторским правом. Что такое предмет, защищенный авторским правом? Это не что иное, как предмет, который включает в себя авторское право владельца, правопреемника, исключительного лицензиата или лицензиата. Таким образом, когда использование предмета, защищенного авторским правом, разрешается или лицензируется за плату, разрешение включает в себя не только физическое или электронное воплощение программы, но и использование или право на использование заложенного в ней авторского права. Кроме того, Закон об авторском праве, Закон о подоходном налоге или DTAC не используют выражение «предмет, защищенный авторским правом», которое могло бы быть использовано, если бы

	<p>намерение соответствовало заявленному заявителем. В данных обстоятельствах предлагаемое различие кажется иллюзорным». (страница 19)</p>
<p>абз. 87 п. 114. “In order to qualify as royalty payment, it is necessary to establish that there is transfer of all or any rights (including the granting of any licence) in respect of copyright of a literary, artistic or scientific work. In order to treat the consideration paid by the Licensee as royalty, it is to be established that the licensee, by making such payment, obtains all or any of the copyright rights of such literary work. Distinction has to be made between the acquisition of a “copyright right” and a “copyrighted article”. Copyright is distinct from the material object, copyrighted. Copyright is an intangible incorporeal right in the nature of a privilege, quite independent of any material substance, such as a manuscript. Just because one has the copyrighted article, it does not follow that one has also the copyright in it. It does not amount to transfer of all or any right including licence in respect of copyright. Copyright or even right to use copyright is distinguishable from sale consideration paid for “copyrighted” article. This sale consideration is for purchase of goods and is not royalty. 88. The license granted by the Assessee is limited to those</p>	<p>абз. 87 п. 114. “Для того чтобы платеж считался роялти, необходимо установить передачу всех или любых прав (включая предоставление любой лицензии) в отношении авторских прав на литературное, художественное или научное произведение. Для того чтобы платеж, произведенный лицензиатом, рассматривался как роялти, необходимо установить, что лицензиат, произведя такой платеж, получает все или любые авторские права на такое литературное произведение. Необходимо различать приобретение «авторского права» и «авторизованного произведения». Авторское право отличается от материального объекта, защищенного авторским правом. Авторское право — это нематериальное, нематериальное право, имеющее характер привилегии, совершенно независимое от какой-либо материальной субстанции, такой как рукопись. Тот факт, что у кого-то есть авторское право на произведение, не означает, что у него есть и авторское право на него. Это не означает передачу всех или любых прав, включая лицензию, в отношении авторского права. Авторское право или даже право на использование авторского права отличается от суммы, уплаченной за</p>

<p>necessary to enable the licensee to operate the program. The rights transferred are specific to the nature of computer programs. Copying the program onto the computer's hard drive or random access memory or making an archival copy is an essential step in utilizing the program. Therefore, rights in relation to these acts of copying, where they do no more than enable the effective operation of the program by the user, should be disregarded in analyzing the character of the transaction for tax purposes. Payments in these types of transactions would be dealt with as business income in accordance with Article 7.”</p>	<p>«авторизованное» произведение. Эта сумма предназначена для покупки товаров и не является роялти. 88. Лицензия, предоставленная налогоплательщиком, ограничивается теми правами, которые необходимы для обеспечения возможности использования программы лицензиатом. Передаваемые права специфичны для характера компьютерных программ. Копирование программы на жесткий диск компьютера или оперативную память, или создание архивной копии является существенным шагом в использовании программы. Поэтому права, связанные с этими действиями копирования, если они лишь обеспечивают эффективное использование программы пользователем, следует игнорировать при анализе характера сделки для целей налогообложения. Платежи в таких сделках будут рассматриваться как доход от предпринимательской деятельности в соответствии со статьей 7.”</p>
<p>абз. 89 п. 114. There is a clear distinction between royalty paid on transfer of copyright rights and consideration for transfer of copyrighted articles. Right to use a copyrighted article or product with the owner retaining his copyright, is not the same thing as transferring or assigning rights in relation to the copyright. The enjoyment of some or all the rights which the copyright owner has, is necessary to invoke the royalty definition. Viewed from</p>	<p>абз. 89 п. 114. Существует четкое различие между роялти, выплачиваемым при передаче авторских прав, и вознаграждением за передачу защищенных авторским правом изделий. Право на использование защищенного авторским правом изделия или продукта, при котором владелец сохраняет свои авторские права, не то же самое, что передача или уступка прав, относящихся к авторскому праву. Для применения</p>

this angle, a non-exclusive and non transferable licence enabling the use of a copyrighted product cannot be construed as an authority to enjoy any or all of the enumerated rights ingrained in Article 12 of DTAA. Where the purpose of the licence or the transaction is only to restrict use of the copyrighted product for internal business purpose, it would not be legally correct to state that the copyright itself or right to use copyright has been transferred to any extent. The parting of intellectual property rights inherent in and attached to the software product in favour of the licensee/customer is what is contemplated by the Treaty. Merely authorizing or enabling a customer to have the benefit of data or instructions contained therein without any further right to deal with them independently does not, amount to transfer of rights in relation to copyright or conferment of the right of using the copyright. The transfer of rights in or over copyright or the conferment of the right of use of copyright implies that the transferee/licensee should acquire rights either in entirety or partially co-extensive with the owner/transferor who divests himself of the rights he possesses pro tanto.” (pages 385-386)

определения роялти необходимо владение некоторыми или всеми правами, которыми обладает владелец авторских прав. С этой точки зрения, неисключительная и непередаваемая лицензия, позволяющая использовать защищенный авторским правом продукт, не может рассматриваться как разрешение на пользование любыми или всеми перечисленными правами, закрепленными в статье 12 Соглашения об избежании двойного налогообложения. Если целью лицензии или сделки является только ограничение использования защищенного авторским правом продукта для внутренних деловых целей, то юридически некорректно утверждать, что само авторское право или право на использование авторского права было передано в какой-либо степени. Договор предусматривает передачу прав интеллектуальной собственности, присущих программному продукту и связанных с ним, в пользу лицензиата/заказчика. Простое предоставление заказчику права пользоваться данными или инструкциями, содержащимися в нем, без права распоряжаться ими самостоятельно, не является передачей прав в отношении авторского права или предоставлением права использования авторского права. Передача прав в отношении авторского права или предоставление права использования

	<p>авторского права подразумевает, что получатель/лицензиат приобретает права либо полностью, либо частично, совпадающие с правами владельца/передающего лица, которое отказывается от прав, которыми оно обладает частично». (страницы 385-386)</p>
<p>п. 117. The conclusions that can be derived on a reading of the aforesaid judgments are as follows:</p> <p>iii) Parting with copyright entails parting with the right to do any of the acts mentioned in section 14 of the Copyright Act. The transfer of the material substance does not, of itself, serve to transfer the copyright therein. The transfer of the ownership of the physical substance, in which copyright subsists, gives the purchaser the right to do with it whatever he pleases, except the right to reproduce the same and issue it to the public, unless such copies are already in circulation, and the other acts mentioned in section 14 of the Copyright Act.</p> <p>iv) A licence from a copyright owner, conferring no proprietary interest on the licensee, does not entail parting with any copyright, and is different from a licence issued under section 30 of the Copyright Act, which is a licence which grants the licensee an interest in the rights mentioned in section 14(a) and 14(b) of the Copyright Act. Where the core of a transaction is to authorize the</p>	<p>п. 117. Выводы, которые можно сделать на основании вышеупомянутых судебных решений, следующие:</p> <p>iii) Отказ от авторских прав влечет за собой отказ от права совершать любые действия, упомянутые в разделе 14 Закона об авторском праве. Передача материальной субстанции сама по себе не служит передачей авторских прав на нее. Передача права собственности на физическую субстанцию, на которую наложен авторский интерес, дает покупателю право делать с ней все, что он пожелает, за исключением права воспроизводить ее и распространять среди публики, если такие копии еще не находятся в обращении, и других действий, упомянутых в разделе 14 Закона об авторском праве.</p> <p>iv) Лицензия от правообладателя, не предоставляющая лицензиату никаких имущественных прав, не подразумевает отчуждения каких-либо авторских прав и отличается от лицензии, выданной в соответствии с разделом 30</p>

<p>end-user to have access to and make use of the “licensed” computer software product over which the licensee has no exclusive rights, no copyright is parted with and consequently, no infringement takes place, as is recognized by section 52(1)(aa) of the Copyright Act. It makes no difference whether the end-user is enabled to use computer software that is customised to its specifications or otherwise.</p>	<p>Закона об авторском праве, которая предоставляет лицензиату право на права, упомянутые в разделах 14(a) и 14(b) Закона об авторском праве. Если суть сделки заключается в предоставлении конечному пользователю доступа к «лицензированному» программному продукту, на который лицензиат не имеет исключительных прав, то авторские права не передаются, и, следовательно, никакого нарушения не происходит, как это признается разделом 52(1)(aa) Закона об авторском праве. Не имеет значения, может ли конечный пользователь использовать программное обеспечение, адаптированное под его требования, или иное.</p>
---	---

**Решение Высокого суда Дели по делу «The Commissioner Of Income Tax vs Salesforce.Com Singapore Pte.Ltd» от 14 февраля 2024 года. URL: <https://indiankanoon.org/doc/196402230/>**

<p>абз. 11 п. 8. We find that similar would be the position which would obtain when subscription fee is examined on the anvil of Article 12 of the DTAA. If the Department were to describe subscription fee as „royalty“, they would necessarily have to establish that the payments so received by the assessee was consideration for the use of or the right to use any copyright or a literary, artistic or scientific work as defined by Article 12(3)</p>	<p>абз. 11 п. 8. Мы считаем, что аналогичная ситуация сложилась бы и при рассмотрении абонентской платы в контексте статьи 12 Соглашения об избежании двойного налогообложения. Если бы Департамент назвал абонентскую плату «роялти», ему пришлось бы обязательно доказать, что полученные налогоплательщиком платежи являлись вознаграждением за использование или право использования любого авторского права или литературного, художественного или научного</p>
---	--

<p>of the DTAA. Granting access to the database would clearly not amount to a transfer of a right to use a copyright. We must bear in mind the clear distinction that must be recognised to exist between the transfer of a copyright and the mere grant of the right to use and take advantage of copyrighted material. Neither the subscription agreement nor the advantages accorded to a subscriber can possibly be considered in law to be a transfer of a copyright. In fact, it was the categorical assertion of the assessee that the copyright remains with it at all times.</p>	<p>произведения, как это определено в статье 12(3) Соглашения об избежании двойного налогообложения. Предоставление доступа к базе данных явно не будет равносильно передаче права на использование авторского права. Мы должны помнить о четком различии, которое необходимо признать, между передачей авторского права и простым предоставлением права на использование и извлечение выгоды из материалов, защищенных авторским правом. Ни абонентское соглашение, ни преимущества, предоставляемые подписчику, не могут рассматриваться с точки зрения права как передача авторского права. Фактически, налогоплательщик категорически утверждал, что авторское право всегда остается за ним.</p>
<p>абз. 12 п. 8 90. The licence granted to the licensee permitting him to download the computer programme and storing it in the computer for his own use is only incidental to the facility extended to the licensee to make use of the copyrighted product for his internal business purpose. The said process is necessary to make the programme functional and to have access to it and is qualitatively different from the right contemplated by the said paragraph because it is only integral to the use of copyrighted product. Apart from such incidental facility, the licensee has no right to</p>	<p>абз. 12 п. 8 90. Лицензия, предоставленная лицензиату, позволяющая ему загружать компьютерную программу и сохранять ее на компьютере для собственного использования, является лишь сопутствующей возможностью для использования защищенного авторским правом продукта в целях его внутренней деловой деятельности. Указанный процесс необходим для обеспечения функциональности программы и доступа к ней и качественно отличается от права, предусмотренного указанным пунктом, поскольку он является лишь неотъемлемой частью использования защищенного</p>

deal with the product just as the owner would be in a position to do.

91. There is no transfer of any right in respect of copyright by the Assessee and it is a case of mere transfer of a copyrighted article. The payment is for a copyrighted article and represents the purchase price of an article and cannot be considered as royalty either under the Income Tax Act or under the DTAA.

92. The licencees are not allowed to exploit the computer software commercially, they have acquired under licence agreement, only the copyrighted software which by itself is an article and they have not acquired any copyright in the software. In the case of the Assessee Company, the licencee to whom the Assessee Company has sold/licenced the software were allowed to make only one copy of the software and associated support information for backup purposes with a condition that such copyright shall include Infracsoft copyright and all copies of the software shall be exclusive properties of Infracsoft. Licencee was allowed to use the software only for its own business as specifically identified and was not permitted to loan/rent/sale/sub-licence or transfer the copy of software to any third party without the consent of Infracsoft.

94. The incorporeal right to the software ie. copyright remains with the owner and the same was not transferred by the Assessee. The right to use a copyright in a

авторским правом продукта. Помимо такой сопутствующей возможности, лицензиат не имеет права распоряжаться продуктом так же, как это мог бы делать владелец.

91. Налогоплательщик не передает никаких прав в отношении авторского права, и это случай простой передачи защищенного авторским правом товара. Платеж производится за защищенный авторским правом товар и представляет собой покупную цену товара и не может рассматриваться как роялти ни в соответствии с Законом о подоходном налоге, ни в соответствии с Соглашением об избежании двойного налогообложения.

92. Лицензиатам не разрешается использовать компьютерное программное обеспечение в коммерческих целях; они приобрели по лицензионному соглашению только защищенное авторским правом программное обеспечение, которое само по себе является продуктом, и они не приобрели никаких авторских прав на это программное обеспечение. В случае с компанией-налогоплательщиком, лицензиату, которому компания-налогоплательщик продала/лицензировала программное обеспечение, разрешалось сделать только одну копию программного обеспечения и сопутствующей информации для резервного копирования при условии, что такие авторские права будут включать авторские права Infracsoft, и все копии программного обеспечения

programme is totally different from the right to use a programme embedded in a cassette or a CD which may be a software and the payment made for the same cannot be said to be received as consideration for the use of or right to use of any copyright to bring it within the definition of royalty as given in the DTA. What the licensee has acquired is only a copy of the copyright article whereas the copyright remains with the owner and the Licences have acquired a computer programme for being used in their business and no right is granted to them to utilize the copyright of a computer programme and thus the payment for the same is not in the nature of royalty.

будут являться исключительной собственностью Infracoft. Лицензиату разрешалось использовать программное обеспечение только для собственного бизнеса, как это конкретно указано, и ему не разрешалось предоставлять в аренду/продавать/сублицензировать или передавать копию программного обеспечения третьим лицам без согласия Infracoft.

94. Нематериальное право на программное обеспечение, т.е. авторское право, остается за владельцем, и оно не было передано налогоплательщиком. Право на использование авторского права в программе совершенно отличается от права на использование программы, встроенной в кассету или компакт-диск, которая может представлять собой программное обеспечение, и платеж, произведенный за это, нельзя считать полученным в качестве вознаграждения за использование или право на использование какого-либо авторского права, чтобы подвести его под определение роялти, данное в Соглашении об избежании двойного налогообложения. Лицензиат приобрел лишь копию объекта авторского права, тогда как авторское право остается за владельцем, и Лицензиаты приобрели компьютерную программу для использования в своей деятельности, и им не предоставляется право использовать авторское право на компьютерную

	программу, поэтому платеж за это не является роялти.
--	--