

24 апреля 2014 года



В рамках реализации мер по деофшоризации российской экономики 11 апреля 2014 года Министерство финансов РФ (далее — «Минфин России») опубликовало на своем официальном сайте письмо от 9 апреля 2014 года № 03-00-РЗ/16236 (далее — «Письмо») по вопросу применения пониженных ставок налога у источника или полного освобождения от налогообложения (далее — «налоговые льготы») в отношении пассивного дохода (дивидендов, процентов и роялти), предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения (далее — «Соглашения»).

Письмо обобщает выпущенные ранее разъяснения, а также содержит ряд дополнений. В частности, оно рассматривает дополнительные критерии, которые могут быть использованы при определении «фактического получателя дохода», а также предлагает открытый перечень примеров — кондуитных сделок, в отношении которых налоговые льготы, предусмотренные Соглашениями, применяться не должны. Кроме того, в Письме Минфин России затрагивает вопрос об обязанности налогового агента по исчислению и удержанию налога у источника (включая правильность применения налоговых льгот, предусмотренных Соглашениями) при выплате дохода иностранному лицу.

Общие положения

В рамках большинства Соглашений, помимо ряда иных условий по применению налоговых льгот, установленных Соглашениями, лицо, претендующее на их использование, должно являться фактическим получателем (бенефициарным собственником) соответствующего дохода. Такое лицо может обозначаться в Соглашении разными терминами; отчасти именно этим объясняется отсутствие единообразного подхода к определению и толкованию понятия «фактического получателя дохода».

История вопроса

Концепция «фактического получателя дохода» развивается на протяжении нескольких десятилетий и определена в Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР по налогам на доходы и капитал. Основной целью применения данной концепции является ограничение случаев агрессивного использования налоговых льгот либо злоупотреблений с использованием налоговых льгот, предусмотренных Соглашениями. Осенью 2014 года в рамках противодействия размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (“Base Erosion and Profit Shifting”, “BEPS”) применительно к трансграничным операциям ОЭСР планирует предоставить дополнительные разъяснения по вопросу применения данной

концепции. Предварительные проекты ОЭСР уже были опубликованы для обсуждения и проведения консультаций.

Существующая практика

Применительно к России действующая редакция Налогового кодекса РФ (далее — «НК РФ») не содержит понятия «фактического получателя дохода» и не определяет критериев для установления «фактического права на доход» для целей применения Соглашений. Во многом по этой причине налоговые органы в прошлом практически не оспаривали возможность применения налоговых льгот по данному основанию.

В то же время Письмо не является первой попыткой разъяснить порядок применения концепции «фактического получателя дохода» в России. Ранее уполномоченными налоговыми органами был выпущен ряд разъяснений¹, в которых был сформулирован следующий подход к толкованию понятия «фактического получателя дохода»:

- Минфин России неоднократно подчеркивал, что данный термин не должен пониматься в узком «техническом» смысле, его **следует трактовать исходя из целей и задач Соглашений**, таких как «избежание двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов», а также с учетом таких основных принципов Соглашений, как **«предотвращение злоупотребления положениями Соглашений»** и **«преобладание сущности над формой»**. Такой подход в целом соответствует международной практике, согласно которой на получение налоговых льгот, предусмотренных

Соглашением, не всегда претендует лицо, являющееся фактическим получателем дохода.

- В качестве примера операций, в отношении которых **не допускается применение налоговых льгот**, предусмотренных Соглашением, Минфин России, в частности, рассматривает ситуации, в которых **агент или номинальный держатель** дохода не признается «фактическим получателем дохода».
- Кроме того, для признания иностранного юридического лица в качестве «фактического получателя дохода» данное лицо должно не только обладать правом на его получение на основании заключенного договора, но и **быть непосредственным выгодоприобретателем**, то есть лицом, **определяющим** дальнейшую **«экономическую судьбу»** полученного дохода.

Дополнительные критерии

Помимо положений, обозначенных ранее, в Письме содержится следующий перечень критериев для признания лица фактическим получателем дохода:

- Получатель дохода может не признаваться его бенефициарным собственником, если он обладает **очень узкими полномочиями в отношении такого дохода**. При этом формально он может и не быть агентом или номинальным держателем, однако по факту действует как промежуточное звено, является доверенным лицом или управляющим, действующим в интересах иного лица, фактически получающего выгоду от соответствующего дохода.
- При определении фактического получателя (бенефициарного собственника) дохода следует учитывать **выполняемые функции и принимаемые риски** организации, претендующей на получение налоговых льгот по Соглашению.

¹ Письма Минфина России от 21 апреля 2006 года № 03-08-02, от 1 апреля 2010 года № 03-08-05, от 30 декабря 2011 года № 03-08-13/1, от 6 августа 2012 года № 03-08-05; письмо Минфина России и ФНС РФ от 1 июня 2011 года № ЕД-4-3/8688@.

- Налоговые льготы по Соглашению предоставляться не должны, если **в рамках сделки или серии сделок** иностранное лицо, претендующее на их получение, выплачивает **прямо или косвенно весь или почти весь доход** в виде дивидендов, процентов и роялти **(в любое время и в любой форме) другому лицу**.

В Письме не разъясняется, что подразумевается под «косвенной выплатой» (возможно, последовательная выплата дохода через нескольких лиц — резидентов юрисдикций, с которыми заключено Соглашение). Достаточно жесткой представляется позиция, в рамках которой не должны учитываться временной промежуток и форма последующих выплат дохода другому лицу.

Примеры кондуитных сделок

По мнению Минфина России, кондуитной признается, в частности, сделка, по которой резидент государства — партнера по Соглашению одновременно соответствует следующим требованиям:

- 1) получает доходы в любой форме из нижеперечисленных:
 - дивиденды от источников в России;
 - проценты по кредиту (займу) от российского лица;
 - роялти от авторских прав по сублицензионному договору.
- 2) имеет обязательство перечислить или перечисляет напрямую или косвенно всю или почти всю сумму таких доходов иному лицу (а в случае перечисления дивидендов — группе таких лиц), являющемуся резидентом государства, не имеющего Соглашения с Россией (или государства, Соглашение с которым устанавливает менее льготные условия налогообложения), а также:
 - в случае процентов: денежные средства, предоставленные российскому лицу первым упомянутым иностранным резидентом в виде кредита (займа), были получены им самим от иного лица —

резидента третьего иностранного государства;

- в случае роялти: иностранное лицо, получающее доходы от источников в РФ по сублицензионному договору и претендующее на налоговые льготы по Соглашению, перечисляет всю или почти всю сумму данного дохода по лицензионному договору с иным лицом — резидентом третьего иностранного государства.

Фактически перечисленные примеры, прежде всего, угрожают классическим трехуровневым структурам «связанного» финансирования и последовательной передачи интеллектуальных прав по лицензии-сублицензии из низконалоговых юрисдикций (так называемые структуры “back-to-back”).

Обязанности налогового агента

Минфин России ссылается на Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 года № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой НК РФ» (далее — «Постановление») и обращает внимание на то, что налоговый агент несет ответственность за правильность исчисления и удержания налога у источника (**включая правильность применения налоговых льгот, предусмотренных Соглашениями**). По факту это означает, что непосредственно с налогового агента могут быть взысканы как недоимка по налогу, так и штраф (20% от неперечисленной суммы налога) и пени даже в том случае, когда выплата осуществляется в пользу налогового резидента государства — партнера по Соглашению, но фактически такой получатель не является бенефициарным собственником дохода. Таким образом, из Письма косвенно следует, что на налогового агента возлагается обязанность по сбору и анализу информации, а также принятие решения по вопросу наличия у второй стороны по сделке фактического права на доход.

Как мы отметили ранее, в целом вышеуказанный подход уполномоченных органов РФ в отношении определения фактического владения доходом основывается на Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР по налогам на доходы и капитал. Их юридическая сила вызывает вопросы, поскольку Россия не является членом ОЭСР и формально не обязана следовать каким-либо указаниям данной организации. Тем не менее, на практике российские налоговые органы и арбитражные суды (в т. ч. ВАС РФ) все чаще руководствуются комментариями и разъяснениями ОЭСР. Одна из причин значимой роли разъяснений ОЭСР заключается в возможности следовать тенденциям налогового законодательства государств, с которыми у России заключены Соглашения.

В отличие от законодательных актов, письма Минфина России не имеют законодательной силы и носят информационно-разъяснительный характер, что не исключает возможности использования таких разъяснений **ретроспективно**. В частности, по результатам налоговых проверок за предыдущие налоговые периоды налоговые органы могут ссылаться на разъяснения Минфина России для обоснования своей позиции в случае возникновения споров с налогоплательщиками. Мы не исключаем вероятности возникновения претензий со стороны налоговых органов в отношении оспаривания налоговых льгот, применяемых налогоплательщиками в рамках рассмотренных выше сделок, совершенных ранее, до опубликования данного Письма.

Учитывая широко распространенную практику предоставления «связанного» внутригруппового финансирования с участием иностранных компаний и использования многоуровневых лицензионных структур, с выпуском данного Письма применение концепции «фактического получателя дохода» приобретает гораздо большую актуальность. Компании должны оценить (в том числе ретроспективно) степень риска по совершаемым сделкам, в том числе с точки зрения полномочий, функций и рисков,

уровня присутствия в юрисдикции резидентства, а также величины дохода, остающегося в распоряжении иностранного лица, претендующего на получение налоговых льгот по Соглашению.

Обращаем ваше внимание, что разъяснения, содержащиеся в данном Письме, формально не затрагивают вопросы применения Соглашений в ситуациях, когда фактическим собственником распределяемого дохода является лицо, стоящее за лицом, непосредственно получающим данный доход по сделке. Например, когда кредит предоставляется английским банком через компанию — налогового резидента Кипра в пользу российской компании, актуальным остается вопрос о возможности применения к указанной ситуации Соглашения между Россией и Великобританией. На текущий момент разъяснения в отношении возможности применения Соглашения между первой и третьей странами в цепочке выплат в российском законодательстве отсутствуют. В то же время в российском законодательстве начинают появляться специальные нормы, предусматривающие «прозрачный» (т. н. “look-through approach”) подход к налогообложению, в частности, Федеральный закон № 306-ФЗ, регулирующий вопросы каскадного налогообложения применительно к депозитариям.

Контактная информация

Если у вас появятся какие-либо вопросы в отношении материала, рассмотренного нами в данном обзоре, вы можете обратиться к специалистам Департамента консультирования по налогообложению и праву:

Геннадий Камышников Партнер +7 (495) 787 06 00 доб. 2092 gkamyshnikov@deloitte.ru	Григорий Павлоцкий Партнер +7 (495) 787 06 00 доб. 2102 gpavlotsky@deloitte.ru	Елена Соловьева Партнер +7 (495) 787 06 00 доб. 2064 esolovyova@deloitte.ru	Светлана Мейер Партнер +7 (495) 787 06 00 доб. 2039 smeyer@deloitte.ru
Юлия Крылова Директор +7 (495) 787 06 00 доб. 2461 ykrylova@deloitte.ru	Наталья Глущенко Менеджер +7 (495) 787 06 00 доб. 1471 ngluschenko@deloitte.ru	Ирина Крохмальная Менеджер +7 (495) 787 06 00 доб. 8253 ikrokhmalnaya@deloitte.ru	

Наименование «Делойт» относится к одному либо любому количеству юридических лиц, входящих в «Делойт Туш Томацу Лимитед», частную компанию с ответственностью участников в гарантированных ими пределах, зарегистрированную в соответствии с законодательством Великобритании; каждое такое юридическое лицо является самостоятельным и независимым юридическим лицом. Подробная информация о юридической структуре «Делойт Туш Томацу Лимитед» и входящих в нее юридических лиц представлена на сайте www.deloitte.com/about. Подробная информация о юридической структуре «Делойта» в СНГ представлена на сайте www.deloitte.com/ru/about.

«Делойт» предоставляет услуги в области аудита, налогообложения, управленческого и финансового консультирования государственным и частным компаниям, работающим в различных отраслях промышленности. «Делойт» – международная сеть компаний, которые используют свои обширные отраслевые знания и многолетний опыт практической работы при обслуживании клиентов в любых сферах деятельности более чем в 150 странах мира. Около 200 000 специалистов «Делойта» по всему миру привержены идеям достижения совершенства в предоставлении профессиональных услуг своим клиентам.

Сотрудники «Делойта» объединены особой культурой сотрудничества, которая в сочетании с преимуществами культурного разнообразия направлена на развитие высоких моральных качеств и командного духа и повышает ценность наших услуг для клиентов и рынков. Большое внимание «Делойт» уделяет постоянному обучению своих сотрудников, получению ими опыта практической работы и предоставлению возможностей карьерного роста. Специалисты «Делойта» способствуют укреплению корпоративной ответственности, повышению общественного доверия к компаниям объединения и созданию благоприятной атмосферы в обществе.