

LT In Focus

Основные направления развития судебной практики при применении концепции фактического получателя дохода

В 2015 году вступил в силу [Федеральный закон от 24 ноября 2014 года № 376-ФЗ](#), которым в российское законодательство было введено понятие фактического получателя дохода (далее — «Закон № 376-ФЗ» и «ФПД» соответственно). На текущий момент в правоприменительной практике сформировался ряд тенденций, которых придерживаются налоговые органы и суды при определении лица, имеющего фактическое право на доход.

В данном выпуске мы рассмотрим основные тенденции соответствующей правоприменительной практики.

[Юридическая возможность распоряжения доходами](#)

[Фактическая возможность распоряжаться доходами](#)

[«Снятие корпоративной вуали» при определении ФПД](#)

[Ретроспективное применение концепции фактического получателя дохода](#)

[Рекомендации](#)

[Контакты](#)

Юридическая возможность распоряжения доходами

В правоприменительной практике под юридической возможностью распоряжения доходом безоговорочно понимается право собственности в отношении доходов, а также предусмотренная законодательством возможность осуществлять те или иные операции и отсутствие запретов на них.

Так, при оспаривании применения пониженных ставок налога у источника выплаты дохода в рамках споров по делам [№А40-116746/15](#) и [№А40-442/15-39-2](#) налоговые органы указывали на порядок отражения полученных денежных средств в финансовой отчетности банков — налоговых агентов и/или банков — получателей дохода. Так, спорные суммы были отражены иностранными получателями за балансом как «размещение депозитов от своего имени, но в интересах других юридических и физических лиц», без квалифицирования в качестве собственного дохода (доходом банки признавали только агентское вознаграждение). Данное обстоятельство подтверждает, что де-юре иностранные получатели дохода не являлись ФПД в отношении спорных доходов.

Кроме того, принцип агентирования предусматривает, что право собственности у агента возникает лишь на агентское вознаграждение; суд отмечает, что при такой структуре вероятность двойного налогообложения совокупного перечисляемого дохода исключена; соответственно, в указанных случаях не должны применяться методы устранения двойного налогообложения, такие как пониженные ставки налога у источника выплаты дохода или освобождение от налогообложения у источника.

В споре по делу [№А40-442/15-39-2](#) суд также поддержал довод налогового органа о том, что Федеральным законом от 7 августа 2001 года № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» на организацию (включая налоговых агентов), осуществляющую операции с денежными средствами или иным имуществом, возложена обязанность предпринимать обоснованные и доступные в сложившихся обстоятельствах меры по установлению и идентифицированию выгодоприобретателей. Таким образом, налоговый агент, действуя в соответствии с законодательством РФ, должен был определить выгодоприобретателей до момента выплаты дохода и расчета налога у источника выплаты,

подлежащего перечислению в бюджет.

Кроме того, налоговые органы сослались на ограничение прав иностранных получателей дохода условиями лицензий, согласно которым компания не могла совершать сделки за свой счет и не имела собственного портфеля ценных бумаг. В частности, в споре по делу [№А40-442/15-39-2](#) налоговый орган указал, что швейцарский банк действовал в условиях ограничения концентрации риска на одного контрагента не выше 25% собственного капитала, установленного швейцарским законодательством, что в конкретном случае составляло около 10% от фактически размещенных банком денежных средств.

Фактическая возможность распоряжаться доходами

Под фактической возможностью распоряжаться доходами правоприменители понимают наличие возможности определять экономическую судьбу дохода при осуществлении хозяйственной деятельности.

Так, в делах [№А40-116746/15](#), [№А40-442/15-39-2](#) и [№ А40-241361/15](#) налоговыми органами, в том числе на основании полученных от иностранных налоговых органов материалов, была проанализирована хозяйственная деятельность иностранных компаний, связанная со следующими аспектами:

- характером основной деятельности иностранных компаний;
- количеством осуществленных компаниями хозяйственных операций;
- наличием у компаний собственных ресурсов, включая кадровые, для осуществления предпринимательской деятельности.

Ниже мы перечислили доводы, использованные налоговыми органами в упомянутых спорах для непризнания статуса ФПД у получателей доходов, с которыми суды согласились в процессе принятия решений:

- иностранные компании признавали своими доходами значительно меньшие суммы, нежели были выплачены российским источником;
- доходы за вычетом комиссий иностранных компаний — получателей были переведены

на счета выгодоприобретателей;

- иностранные компании — получатели не распоряжались полученными доходами (не осуществляли собственной экономической деятельности), а также не несли рисков;
- в отчетности иностранных компаний отсутствуют расходы на выплату заработной платы сотрудникам, а также расходы на содержание офиса;
- в штате компании в принципе отсутствовали сотрудники, которые исходя из их уровня компетенции, опыта, навыков и способностей могли бы принимать решения по осуществлению инвестиционной деятельности.

Важно отметить, что в случае получения противоречивой информации о хозяйственной деятельности предполагаемых ФПД спорных доходов от финансовых ведомств иностранных государств суды могут сделать вывод исходя из общего понимания деятельности конкретной иностранной компании или группы компаний. В частности, в деле [№ А40-241361/15](#) налоговые органы Италии и налоговые органы Люксембурга предоставили противоречивую информацию, вследствие чего суд самостоятельно проанализировал экономическую деятельность группы за все время ее существования, не ограничиваясь спорными операциями и временными рамками проверяемого периода.

«Снятие корпоративной вуали» при определении ФПД

В том случае, когда доход перечисляется иностранной компании группы, налоговые инспекции и суды склонны признавать ФПД организацию, прямо или косвенно осуществляющую управление в рамках всей

группы или иным способом способную влиять на распоряжение полученных доходов, то есть приравнивать ФПД в отношении конкретного дохода и конечного бенефициара группы и, как следствие, всех ее доходов.

Так, в деле [№ А13-5850/2014](#) суд установил, что ФПД в отношении спорных доходов являются налоговые резиденты Британских Виргинских островов (БВО), мотивируя свою позицию следующим:

- общество посредством заключения ряда сделок передало принадлежащие ему акции кипрским компаниям. В свою очередь, акции кипрских компаний были разделены на простые и привилегированные акции, при этом держателями простых акций являлись компании — резиденты БВО;

Ретроспективное применение концепции фактического получателя дохода

Интересно отметить, что во всех приведенных выше спорах, концепция ФПД была применена в отношении периодов, предшествующих принятию Закона № 376-ФЗ. Так, в случаях, рассмотренных в рамках дел [№А40-116746/15](#) и [№А40-442/15-39-2](#) споры относились к периодам 2011–2012 годов, в деле [№ А13-5850/2014](#) — к 2009–2010 годам, а в деле [№ А40-241361/15](#) — к 2010–2011 годам.

Таким образом, практикой однозначно поддержан подход, согласно которому концепция ФПД в аспекте правомерности применения льготных ставок налога у источника выплаты на основании соглашений об избежании двойного налогообложения применяется ретроспективно — в периодах, предшествующих принятию Закона № 376-ФЗ.

Кроме того, налоговые органы и суды склонны с учетом кодификации в НК РФ института ФПД трактовать положения соглашений об избежании двойного налогообложения вопреки их буквальному значению.

Так, в споре по делу [№А40-116746/15](#) судом были отклонены доводы налогоплательщика о

- дивиденды выплачивались только владельцам простых акций.

Таким образом, суд в целях определения ФПД заимствовал из гражданско-правовых споров принцип «снятия корпоративной вуали» и рассмотрел группу компаний как единый комплекс во главе с конечным бенефициаром, сделав вывод, что ФПД является головная организация, поскольку она реализует стратегию и осуществляет управление всей группой. Таким образом, суд не исследовал экономической судьбы конкретного дохода.

том, что Соглашение об избежании двойного налогообложения с Кипром не содержит определения термина ФПД. Отклоняя данный довод, суд указал, что положения соглашения не могут толковаться автономно, а должны быть прочтены в рамках положений НК РФ и Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР.

В деле [№А40-442/15-39-2](#) налогоплательщик, апеллируя к доводам налоговых органов, ссылался на отсутствие оснований для автоматического применения документов ОЭСР при толковании норм соглашения, вытекающее из документов самой ОЭСР, и указывал, что налоговая инспекция для обоснования своей позиции использует редакции комментариев ОЭСР, не соответствующие периоду принятия соглашения. Доводы были отклонены судом со ссылкой на [правовую позицию Президиума ВАС РФ по делу № А27-7455/2010](#), согласно которой комментарии ОЭСР подлежат применению при толковании соглашений, поскольку являются рамочным документом, устанавливающим общие принципы международного налогообложения.

Рекомендации

С учетом обозначенных выше тенденций при использовании в хозяйственной деятельности группы компаний иностранных юридических лиц мы рекомендуем проанализировать следующие аспекты деятельности этих компаний:

- соотношение функций и рисков иностранных компаний группы с размером вознаграждения, выплаченного этим компаниям;
- наличие у иностранных компаний реальной возможности осуществлять операции, указанные в договорах, на основании которых происходит выплата вознаграждения;

- соответствие порядка отражения доходов и расходов в финансовой отчетности российских и иностранных компаний (особенно в случаях публикации финансовой отчетности в открытых источниках), а также его соответствие пояснениям, предоставляемым инвесторам и прочим заинтересованным лицам в формате переписки, официальных пояснений и пр. (последнее особенно важно в том случае, если в отношении российской компании инициирована проверка, поскольку зачастую несогласованность позиций сотрудников компании приводит к неблагоприятным последствиям для бизнеса).

Если у вас возникнут вопросы по рассмотренной в данном обзоре теме, пожалуйста, обращайтесь к специалистам Департамента консультирования по налогообложению и праву компании «Делойт» в СНГ».

С уважением,

Партнеры компании «Делойт» в СНГ



Григорий Павлоцкий
Управляющий партнер,
руководитель Департамента
консультирования
по налогообложению и праву
компании «Делойт», СНГ
gpavlotsky@deloitte.ru



Елена Соловьева
Партнер
Международное налогообложение
esolovyeva@deloitte.ru



Юлия Крылова
Директор
Международное налогообложение
ykrylova@deloitte.ru



Олег Трошин
Менеджер
Международное налогообложение
otroshin@deloitte.ru

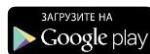


Ирина Крохмальная
Менеджер
Международное налогообложение
ikrokhmalnaya@deloitte.ru



Максим Мосейков
Менеджер
Международное налогообложение
mmoseykov@deloitte.ru

Приложение TaxSmart



deloitte.ru

Наименование «Делойт» относится к одному либо любому количеству юридических лиц, включая их аффилированные лица, совместно входящих в «Делойт Туш Томацу Лимитед», частную компанию с ответственностью участников в гарантированных ими пределах, зарегистрированную в соответствии с законодательством Великобритании (далее — ДТТЛ). Каждое такое юридическое лицо является самостоятельным и независимым юридическим лицом. ДТТЛ (также именуемая «международная сеть «Делойт»») не предоставляет услуги клиентам напрямую. Подробная информация о юридической структуре ДТТЛ и входящих в нее юридических лиц представлена на сайте www.deloitte.com/about.

«Делойт» предоставляет услуги в области аудита, консалтинга, финансового консультирования, управления рисками, налогообложения и иные услуги государственным и частным компаниям, работающим в различных отраслях экономики. «Делойт» — международная сеть компаний, в число клиентов которой входят около четырехсот из пятисот крупнейших компаний мира по версии журнала Fortune. «Делойт» имеет многолетний опыт практической работы при обслуживании клиентов в любых сферах деятельности более чем в 150 странах мира и использует свои обширные отраслевые знания и опыт оказания высококачественных услуг для решения самых сложных бизнес-задач клиентов. Более 225 тысяч специалистов «Делойта» по всему миру привержены идеям достижения результатов, которыми мы можем гордиться. Для получения более подробной информации заходите на нашу страницу в [Facebook](#), [LinkedIn](#) или [Twitter](#).

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом ни компания «Делойт Туш Томацу Лимитед», ни входящие в нее юридические лица, ни их аффилированные лица (далее — «сеть «Делойт»») не представляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Прежде чем принять какое-либо решение или предпринять какие-либо действия, которые могут отразиться на вашем финансовом положении или состоянии дел, проконсультируйтесь с квалифицированным специалистом. Ни одно из юридических лиц, входящих в сеть «Делойт», не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.