

LT in Focus

ФНС России разъяснила вопросы применения концепции фактического получателя дохода

ФНС России выпустила письмо от 17 мая 2017 года [№ СА-4-7/9270@](#) «О практике рассмотрения споров по вопросу неправомерного применения налоговыми агентами льготных условий налогообложения при взимании налога на прибыль с доходов иностранных организаций».

Письмо предназначено для использования в работе нижестоящими налоговыми органами и закрепляет сложившийся подход ФНС России и судов к рассмотрению налоговых споров, связанных с применением концепции фактического получателя дохода.

В письме приведены важные замечания, которые следует учитывать налогоплательщикам.

[Использование Модельной конвенции ОЭСР и комментариев к ней в качестве дополнительного средства толкования положений международных соглашений](#)

[Использование концепции фактического получателя дохода в качестве универсального механизма борьбы с налоговыми злоупотреблениями при применении международных соглашений](#)

[Конкретизация критериев установления статуса фактического получателя дохода, выработанных в судебной практике](#)

[Распределение бремени доказывания наличия статуса лица, имеющего фактическое право на доход](#)

Использование Модельной конвенции ОЭСР и комментариев к ней в качестве дополнительного средства толкования положений международных соглашений

В письме содержится вывод о том, что Модельная конвенция ОЭСР и комментарии к ней в зависимости от конкретного дела могут рассматриваться в качестве дополнительного источника толкования применимых положений соглашений об избежании двойного налогообложения.

Фактически ФНС России признает возможность применения Конвенции и комментариев к ней, но не исключает ее выборочного применения (или неприменения) в контексте конкретного спора.

Одним из показательных примеров такого подхода стало дело [АО «Каширский двор — Северянин»](#). Так, судами было отказано в применении подп. 10 п. 15 комментария к ст. 10 Конвенции, предусматривающего, что перекалфицирование процентов в дивиденды по правилам тонкой капитализации влечет одновременное признание займа вкладом в капитал. Суд сослался на недобросовестность действий налогоплательщика, самостоятельно не применявшего правила недостаточной капитализации в течение длительного времени, и на злоупотребление правом.

Вместе с тем в опубликованном [Обзоре](#) практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 НК РФ, Верховный Суд РФ со ссылкой на комментарии к Конвенции пришел к выводу о необходимости последовательной налоговой реконструкции, которая предполагает учет займа в качестве вклада в капитал. Тем не менее, после выпуска Обзора арбитражные суды приняли ряд отрицательных решений по данному вопросу (в частности, дело [АО «Каширский двор — Северянин»](#) было принято после опубликования Обзора), в которых они отказали в применении пониженных ставок налога у источника в случаях, когда выплаты производились в пользу иностранных «сестринских» компаний.

Использование концепции фактического получателя дохода в качестве универсального механизма борьбы с налоговыми злоупотреблениями при применении международных соглашений

ФНС России разъясняет, что концепция лица, имеющего фактическое право на доход, признается механизмом по противодействию злоупотреблениям нормами международных соглашений, а значит, может применяться в отношении любых доходов, выплачиваемых в пользу иностранных контрагентов.

Так, в письме описывается дело [«Владимирской энергосбытовой компании»](#), в котором впервые концепция фактического права на доход была применена к продаже доли в уставном капитале. Интересно отметить, что, по смыслу Конвенции и комментариев к ней, концепция фактического получателя дохода подлежит применению исключительно в случаях осуществления выплаты в адрес иностранных лиц таких доходов, как дивиденды, проценты и роялти. Полагаем, следует ожидать

расширения подходов к применению концепции фактического получателя дохода на практике, особенно по делам о необоснованной налоговой выгоде.

С другой стороны, Конвенция и комментарии направлены на защиту добросовестных участников налоговых правоотношений от двойного налогообложения и не применяются в случаях, когда действия сторон направлены исключительно на получение льгот, предусмотренных соглашением. В качестве примера в письме приведено дело [«Олекминского рудника»](#) — пример совместного применения концепции фактического получателя дохода и необоснованной налоговой выгоды. В связи с этим мы полагаем, что будет происходить дальнейшее сближение подходов налоговых органов при оценке обоснованности применения положений соглашений.

Конкретизация критериев установления статуса фактического получателя дохода, выработанных в судебной практике

В приложении к письму приводится описание судебных актов, в которых были сформированы критерии установления статуса фактического получателя дохода, которыми следует руководствоваться территориальным налоговым органам:

- самостоятельность принятия решений директорами иностранных компаний;
- наличие полномочий по распоряжению доходом;
- осуществление предпринимательских функций;
- признаки ведения деятельности (персонал, офис, общехозяйственные затраты);
- получение экономической выгоды от дохода (использование в предпринимательской деятельности);

- несение коммерческих рисков в отношении активов;
- характер движения денежных потоков между компаниями группы, т. е. наличие или отсутствие юридических и фактических обязательств по дальнейшему перечислению дохода, а также системности транзитных платежей по перечислению дохода от лица резидента страны — участника соглашения в адрес лица, не имеющего льгот по соглашению.

В письме отмечается, что льгота по соглашению должна быть предоставлена компаниям, имеющим экономическое присутствие в стране резидентства, обладающим широкими полномочиями по распоряжению доходами и использующим доход в своей предпринимательской деятельности (получающим экономические выгоды от дохода).

Распределение бремени доказывания наличия статуса лица, имеющего фактическое право на доход

ФНС России предлагает отказывать в применении льгот по соглашению, если докажет отсутствие у непосредственного получателя дохода статуса его фактического получателя. При этом налоговый орган не обязан самостоятельно устанавливать фактического получателя дохода для определения подлежащей применению ставки налога на доходы у источника. Отмечается, что в целях объективного и полного анализа деятельности компании налоговые органы должны не ограничиваться спорными операциями по перечислению дохода, а давать оценку экономической деятельности группы в целом. Таким образом, для отказа в применении льгот налоговый орган должен будет провести исследование спорной ситуации, запросить дополнительные документы и информацию, что, возможно, даст добросовестным налогоплательщикам большее «пространство для маневров» в ходе рассмотрения споров и, возможно, позволит ссылаться в том числе на стратегию группы компаний, роль конкретных получателей доходов в структуре групп, акционерные соглашения и другие корпоративные документы, которые ранее зачастую не принимались во внимание.

В письме дополнительно указано, что в качестве доказательств, подтверждающих, что получатель доходов не являлся реальным бенефициаром полученного дохода, налоговыми органами и судами признаются также коммерческие базы данных, открытые

реестры иностранных компаний и информация из общедоступных источников. Данный тезис закрепляет сложившуюся практику, когда налоговые органы в ходе проверок выявляли номинальных директоров компаний, де-факто — работников компаний, предоставляющих секретарские услуги.

Информация о фактическом получателе дохода учитывается только в том случае, если налоговый агент до окончания налоговой проверки представил в налоговый орган документальное подтверждение, позволяющее однозначно установить бенефициарного получателя. Как было сказано Сергеем Аракеловым в рамках сессии ПМЮФ 2017 года, посвященной вопросам концепции фактического права на доход, одной из целей политики деофшоризации является раскрытие налогоплательщиками конечных бенефициаров. В связи с этим представляется логичным возложение инициативы по представлению доказательств наличия соответствующего статуса на налогоплательщика (налогового агента).

В целом письмо от 17 мая 2017 года закрепляет на ведомственном уровне существующие в судебной практике подходы к разрешению споров по вопросу установления статуса лица, имеющего фактическое право на доход, и, вероятнее всего, существенно не повлияет на положение налогоплательщика в споре с 2 налоговыми органами.

Мы надеемся, что вы найдете информацию, представленную в данном выпуске, интересной и полезной. Наши специалисты готовы ответить на любые ваши вопросы, имеющие отношение к теме данного выпуска.

С уважением,

партнеры компании «Делойт» в СНГ

Контакты

Группа по оказанию услуг в области международного налогообложения



Елена Соловьёва
Партнер
esolovyova@deloitte.ru



Юлия Крылова
Директор
ykrylova@deloitte.ru



Олег Трошин
Старший менеджер
otroshin@deloitte.ru



Галина Третьякова
Старший менеджер
gtret'yakova@deloitte.ru



Ирина Крохмальная
Менеджер
ikrokhmalnaya@deloitte.ru



Максим Мосейков
Менеджер
moseykov@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 244 тысячи 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.