

LT in Focus

ФНС России разъяснила отдельные вопросы применения концепции фактического получателя дохода

ФНС России опубликовала письмо от 31 мая 2018 года № [СА-4-9/8285@](#) «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)».

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.

[Концепция ФПД — универсальный инструмент борьбы с налоговыми злоупотреблениями при применении международных соглашений](#)

[Конкретизация критериев кондуитной компании](#)

[Распределение бремени доказывания](#)

[Выводы](#)

Концепция ФПД — универсальный инструмент борьбы с налоговыми злоупотреблениями при применении международных соглашений

Письмо ФНС России во многом является продолжением подхода, изложенного в письме, выпущенном годом ранее (подробнее см. выпуск LT in Focus от [1 июня 2017 года](#)).

Ведомство еще раз подчеркнуло, что концепция фактического получателя дохода (ФПД) применяется не только в отношении анализа правомерности применения ставок по СОИДН, но является универсальным инструментом борьбы со злоупотреблениями нормами международных соглашений.

На практике это означает, что базовые принципы ФПД, такие как, например, анализ функций и рисков сторон сделки, будут применяться в том числе для проверки экономической сущности операций с международной составляющей.

Подтверждением тому являются и примеры судебной практики, обобщенной ФНС России в своем письме и не имеющей непосредственного отношения к применению «классической» концепции ФПД.

Так, в делах №№ [A55-18894/2016](#), [A55-11332/2016](#), [A55-9050/2017](#) (АО «Средневолжская межрегиональная ассоциация радиотелекоммуникационных систем») суд согласился с выводом налоговых органов о том, что основной целью операций по вкладу акций в капитал дочерних иностранных компаний было получение необоснованной выгоды, поскольку участие в этих компаниях было формальным, а структурирование последующей продажи акций через них позволило не уплачивать налог на прибыль на территории РФ.

В деле № [A11-9880/2016](#) (ООО «РУСДЖАМ») инспекция пришла к выводу о том, что под видом расходов по консультационному договору, заключенному с иностранным взаимозависимым лицом, осуществлялось распределение прибыли.

В деле № [A11-6203/2016](#) (ООО «Мон'дэлис Русь») суд поддержал вывод инспекции об отсутствии разумной деловой цели в проведении объединения обществ по пути «покупка и последующее присоединение», в связи с чем проценты по спорному займу были квалифицированы в качестве дивидендов.

Конкретизация критериев кондуктивной компании

ФНС России конкретизировала критерии, которые могут свидетельствовать о кондуктивном статусе иностранной компании:

- отсутствие самостоятельной предпринимательской деятельности;
- отсутствие иных источников дохода, кроме дохода от источника в РФ;
- перенаправление полученного дохода дальше по цепочке учредителям или компаниям, входящим в группу;
- отсутствие существенных финансовых и коммерческих рисков, платежей, характерных для нормальной хозяйственной деятельности;
- несение минимальных административных расходов, обусловленных формальным выполнением требований страны инкорпорации;
- отсутствие экономической выгоды от дохода;
- осуществление сотрудниками минимальных функций контроля и управления в отношении компании.

Также ФНС России прокомментировала отдельные аргументы, которые нередко приводятся налогоплательщиками в обоснование «реального» статуса иностранной компании:

- наличие дохода от оказания информационно-консультационных услуг, дохода в виде положительной курсовой разницы от купли-продажи иностранной валюты, в виде высокой процентной ставки по вкладам, разовая покупка

привилегированных акций, владение акциями и долями аффилированных компаний не свидетельствуют об осуществлении реальной деятельности;

- осуществление операций по приобретению долей не признается подтверждением ведения инвестиционной деятельности в случае, если иностранная компания не принимает участия в деятельности приобретенных компаний;
- протоколы собрания совета директоров не признаются в качестве доказательств ведения активной инвестиционной и хозяйственной деятельности иностранной компанией в случае, если в них отсутствуют конкретные деловые цели и задачи, связанные с коммерческой деятельностью этой иностранной компанией, а указаны лишь общие вопросы;
- незначительные расходы на выплату заработной платы и социальные выплаты не свидетельствуют о наличии квалифицированного персонала;
- несение расходов на бухгалтерское обслуживание также не свидетельствует об активной деятельности.

Ведомство особо подчеркнуло, что компании, деятельность которых заключается только в обслуживании интересов собственной группы и аффилированных с ней лиц, не могут пользоваться преимуществами международных соглашений об избежании двойного налогообложения в случаях, если получение ими дохода не оправдано с экономической точки зрения.

Статистика разрешения споров по вопросу применения концепции ФПД

Дивиденды:



Решения в пользу налоговых органов: №№ [A27-331/2017](#), [A27-27287/2016](#), [A40-73573/2017](#), [A40-113217/2016](#), [A32-18982/2016](#), [A27-20527/2015](#), [A27-16584/2016](#), [A40-73573/2017](#), [A11-9880/2016](#), [A64-3695/2016](#), [A50-29761/2017](#)

Проценты:



Решения в пользу налогоплательщиков: №№ [A21-2521/2017](#), [A43-20134/2016](#)

Решения в пользу налоговых органов: [A40-116746/2015](#), [A40-195366/2015](#), [A40-241361/2015](#), [A40-442/2015](#), [A62-3777/2017](#), [A05-4077/2016](#)

Роялти:



Решения в пользу налогоплательщиков: Решение ФНС России от 9 февраля 2016 года № [CA-4-9/1907@](#)

Решения в пользу налоговых органов: № [A40-12815/15](#)

Доход от реализации акций:



В пользу налоговых органов: № [A11-6602/2016](#)

Распределение бремени доказывания

Как и в своем предыдущем письме, ФНС России отметила, что налоговый орган не обязан самостоятельно устанавливать фактического получателя дохода для определения подлежащей применению ставки налога на доходы у источника.

В то же время в случае раскрытия налогоплательщиком фактического бенефициара инспекция рассматривает вопрос о возможности применения соответствующих ставок.

При этом налогоплательщиком должны быть предоставлены доказательства, однозначно свидетельствующие о том, что лицо является реальным бенефициаром в отношении спорных выплат, а также подтверждающие факт декларирования и уплаты лицом налогов с таких доходов.

Выводы

Письмо ФНС подтверждает, что сделки с иностранным элементом, позволившие получить налоговую экономию в той или иной форме, находятся под пристальным вниманием.

Во избежание негативных налоговых последствий налогоплательщикам необходимо быть готовыми к обоснованию необходимости вовлечения иностранных компаний в структуру бизнеса и сделок, а также к представлению доказательства разумности сделанного выбора и обоснованности предпринимательского риска.

Представляемые доказательства должны свидетельствовать об осуществлении иностранным элементом самостоятельной предпринимательской деятельности, об использовании им получаемого дохода для создания экономического центра прибыли в иностранной юрисдикции или привлечения иностранного капитала в российскую экономику.

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

Разрешение налоговых споров



Антон Зыков
Партнер
azykov@deloitte.ru



Алексей Сергеев
Старший менеджер
alsergeev@deloitte.ru

Международное налогообложение



Елена Соловьева
Партнер
esolovyova@deloitte.ru



Олег Трошин
Директор
otroshin@deloitte.ru

Приложение TaxSmart



deloitte.ru

О «Делойте»

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 264 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.