

Понятие «фактического права на доходы»: Буква закона и практические выводы

Льготная ставка российского налога у источника по международному налоговому соглашению применяется лишь в случае, если иностранный получатель дохода имеет на этот доход фактическое право, то есть не является лишь посредником или агентом по передаче средств фактическому получателю. Как же российскому налогоплательщику доказать, что его контрагент является именно фактическим получателем?

Кто такой «фактический получатель дохода»?

Как известно, с начала 2015 года вступил в силу пакет поправок в Налоговый кодекс (НК), направленный на «деофшоризацию» российской экономики (Федеральный закон от 24.11.14 № 376-ФЗ). Наиболее известны среди них положения о налогообложении «контролируемых иностранных компаний» (КИК). Однако не менее важны и другие поправки из этого пакета, введшие в НК понятие «лица, имеющего фактическое право на доход» или, иначе, «фактического получателя дохода». (Второй вариант термина («фактический получатель дохода») формально не определен, но используется в НК наравне с первым вариантом.)

Смысл этого понятия состоит в следующем. Нередко компании, обычно зарегистрированные в низконалоговых юрисдикциях, используются как чисто транзитные элементы (известные как «кондуиты») для передачи средств из одной страны в другую. Тогда для целей применения льгот по налоговым соглашениям «фактическим получателем» данного дохода следует считать не транзитную компанию, а конечного получателя.

Например, в свое время получила широкое распространение следующая схема. Кипрская компания получает деньги из России за использование товарного знака по сублицензионному договору, а затем осуществляет платежи по лицензионному договору на компанию с Британских Виргинских островов (БВО), являющуюся зарегистрированным собственником знака. Если кипрская компания в этой схеме представляет собой лишь передаточное звено, не использующее доход самостоятельно и не выполняющее реальных коммерческих функций, говорят, что «фактическим получателем» данного дохода является не кипрская компания, а компания с БВО.

Согласно поправкам, внесенным в НК, транзитная (в рассматриваемом примере кипрская) компания лишается льгот по налогу у источника на роялти, казалось бы, положенных ей по налоговому соглашению России (в данном случае с Кипром). Соответственно, налог у источника в России взимается по ставке, применимой при отсутствии налогового соглашения (в случае роялти – 20%).

Однако поправками введено и благоприятное для некоторых налогоплательщиков правило: если конечным получателем дохода является компания из страны, также имеющей налоговое соглашение с Россией, при выплате могут применяться положения этого соглашения. Так, если «фактическим получателем» дохода является компания не с БВО, а, допустим, из США, то при выплатах на кипрскую компанию могут применяться положения налогового соглашения между Россией и США (также предусматривающего освобождение от налога у источника на роялти).

Следует отметить, что понятие «фактического получателя дохода» не является чисто российским изобретением. Оно позаимствовано разработчиками из официальных комментариев Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) к ее Модельной конвенции об исключении двойного налогообложения. В английском тексте Модельной конвенции это понятие фигурирует, если переводить буквально, как «бенефициарный собственник дохода» (beneficial owner of income). Смысл его тот же: в Модельном соглашении данное понятие применяется для исключения льгот по соглашению, когда формальный получатель дохода не является его «бенефициарным собственником». Соответственно, подобным образом это понятие применяется и в большинстве стран, имеющих налоговые соглашения, основанные на модели ОЭСР.

Все российские соглашения об исключении двойного налогообложения основаны на модели ОЭСР, так что во всех или в большинстве из них данное понятие присутствует. В русской версии соглашения оно обычно фигурирует как «лицо, имеющее фактическое право на доход». Минфин в свое время выпустил несколько писем, разъясняющих смысл этого термина. Соответственно, данное понятие присутствовало в российском налоговом праве и применялось судами (хотя и с некоторой осторожностью) и до 2015 года.

Поправки в НК лишь дали формальное определение этому понятию и кодифицировали порядок применения правил, относящихся к налогообложению соответствующих доходов. Рассмотрим эти положения в некоторых подробностях.

Положения НК

В п. 2 ст. 7 НК дается определение «лица, имеющего фактическое право на доходы». С момента принятия в него уже были внесены некоторые исправления; мы рассмотрим текущую версию нормы (с учетом Федерального закона от 15.02.2016 № 32-ФЗ).

Технически определение сформулировано довольно сложно, но смысл в том, что «лицом, имеющим фактическое право на доходы», полученные некоей организацией, признается лицо, которое в силу той или иной специфики взаимоотношений с этой организацией «имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться доходом», полученным организацией. Кроме того, таковым признается лицо, в интересах которого какое-то другое лицо «правомочно распоряжаться доходом», полученным упомянутой организацией или самим этим другим лицом. Как далее поясняет законодатель, при определении «лица, имеющего фактическое право на доходы», учитываются функции, исполняемые упомянутыми лицами, а также принимаемые ими риски.

Это определение не выглядит особенно конструктивным, так что применить его, допустим, в суде довольно затруднительно. Видимо, ощущая это, законодатель уже в следующем пункте пытается дать некоторые разъяснения данному понятию, а именно описывает ситуацию, когда лицо *точно не признается* «имеющим фактическое право на доходы».

Согласно п. 3 ст. 7 НК, лицо не признается «имеющим фактическое право на доходы» для целей применения налоговых соглашений, «если оно [1] обладает ограниченными полномочиями в отношении распоряжения этими доходами, [2] осуществляет в отношении указанных доходов посреднические функции в интересах иного лица, [3] не выполняя никаких иных функций и не принимая на себя никаких рисков, [4] прямо или косвенно выплачивая такие доходы ... этому иному лицу».

Формально говоря, остается неясным, должны ли все эти признаки обязательно иметь место одновременно или достаточно лишь некоторых. Но, во всяком случае, здесь даны некоторые конструктивные ориентиры для налоговых органов и судов, которым нужно определить статус иностранного получателя дохода. Если компания, не выполняя иных коммерческих функций, просто переправляет все полученные средства другой компании, она, очевидно, не будет признана «имеющей фактическое право на доход».

Но что же делать российскому налогоплательщику, если он знает, что «фактическое право на доход», выплачиваемый им зарубежному контрагенту (например, кипрской компании), принадлежит не самому этому контрагенту, а кому-то другому? Ответ на этот вопрос дается в следующем пункте той же статьи.

Согласно пп. 1 п. 4 ст. 7 НК, если этот «кто-то» – резидент РФ, то выплата осуществляется без удержания налога у источника. (Нужно лишь сообщить об этом в свою налоговую.) То есть так же, как если бы выплата, например, роялти или процентов (для дивидендов особые правила, о которых чуть позже) осуществлялась напрямую российской организации.

Похоже, авторы поправок в момент написания этого подпункта думали именно о российских организациях и совсем забыли, что среди резидентов РФ есть и физические лица, из доходов которых российские организации обычно должны удерживать налог в качестве налогового агента. Во всяком случае, такая возможность в данном пункте не упомянута. Этот пробел, как мы увидим далее, во второй части НК восполнен в отношении дивидендов.

Далее, согласно пп. 2 п. 4 ст. 7 НК, если этот «кто-то» – резидент страны, с которой у России есть международный налоговый договор, льготная ставка по этому договору применяется «в соответствии с порядком, предусмотренным международным договором». Остается неясным, значит ли это последнее уточнение, что льгота применяется, только если ее применение в отношении именно «транзитных схем» явно описано в договоре, или же достаточно просто того, чтобы в нем была предусмотрена льготная ставка в отношении соответствующего вида доходов.

Случай, когда «кто-то» – резидент страны, с которой у России нет налогового договора, в данном пункте не обсуждается. Очевидно, в этом случае никакие льготы не применяются, и налоги у источника взимаются по общим ставкам.

С точки зрения российского налогоплательщика, важнейший вопрос состоит в том, а какие конкретно действия он должен предпринять для выявления «фактического получателя» дохода, который он выплачивает своему зарубежному контрагенту. Ведь российский налогоплательщик, выплачивающий, допустим, роялти за прокат фильма в адрес кипрской компании, может ничего не знать о деталях ее взаимоотношений с конечным правообладателем. Не придется ли ни в чем не повинному российскому налогоплательщику потом отвечать перед российской налоговой, если окажется, что кипрская компания, с которой он имел дело – лишь «конduit»?

Этот вопрос затрагивается в статье 312 НК из главы о налоге на прибыль организаций.

В п. 1 ст. 312 НК говорится следующее. Иностранная организация, желающая воспользоваться льготами по налоговому соглашению, «должна» представить российской организации – налоговому агенту подтверждение своего постоянного местонахождения в соответствующем государстве (более известное как «сертификат налоговой резидентности»). Это правило действовало и до поправок в НК. Далее, налоговый агент, в свою очередь, «вправе» запросить у иностранной ор-

ганизации подтверждение того, что она имеет фактическое право на данный доход. Налоговый агент применяет льготную ставку в случае своевременного получения «указанного подтверждения» (какого из двух, закон умалчивает).

Казалось бы, раз «вправе запросить», значит, вправе и не запрашивать. Но не все так просто. Минфин в своих разъяснениях (см. ниже) неизменно подчеркивает, что при выплате дохода за рубеж ответственность за правильность исчисления налога у источника несет налоговый агент. А значит, если иностранная компания не имеет фактического права на доход, то российский налогоплательщик будет отвечать. Так что лучше все же запросить подтверждение, чтобы иметь аргументы в пользу своей невиновности.

К тому же законодатель уже успел исправить это свое упущение. Согласно новой редакции того же пункта, подлежащей применению с 2017 года, иностранная организация «должна» представить российскому налоговому агенту оба вида подтверждений, а налоговый агент применяет льготы при наличии «указанных подтверждений» (Федеральный закон от 15.02.2016 № 32-ФЗ).

Однако что же является «подтверждением» того, что компания имеет фактическое право на доход? Достаточно ли письма от самой компании в свободной форме? Или следует истребовать какие-то более серьезные доказательства? На этот вопрос Кодекс ответа не дает, за исключением разве что одного частного случая (дивиденды).

В п. 1.1 ст. 312 описываются правила налогообложения выплачиваемых за рубеж доходов, в зависимости от того, кто имеет на них «фактическое право», для одного конкретного вида доходов: для дивидендов. При условии предоставления российскому налоговому агенту определенных документов к таким дивидендам применяется ставка налога у источника, предусмотренная налоговым соглашением со страной местонахождения «фактического получателя» дивидендов. Если же фактическим получателем является российская организация, применяется соответствующая «внутренняя» ставка налога на дивиденды (пп. 1 или пп. 2 п. 3 ст. 284 НК).

В действующей редакции п. 1.2 ст. 312 НК говорится, что российский налоговый агент «вправе запросить» у получателя дивидендов как подтверждение того, что получатель признает отсутствие у себя фактического права на доход, так и информацию о лице, которое получатель признает имеющим фактическое право на доход (в этом случае вкуче с документальными доказательствами). В редакции, вступающей в силу в 2017 году, уже говорится, что иностранная компания и фактический получатель дивидендов «должны предоставить» налоговому агенту эти документы.

В п. 1.3 ст. 312 НК законодатель вспоминает и о российских физических лицах. Он устанавливает, что если «фактическим получателем» дивидендов, выплачиваемых на зарубежную компанию, является россиянин-резидент, то с дивидендов надо удержать налог по ставке 13%.

Письма Минфина

Как уже упоминалось, Минфин выпускал разъяснения по вопросу «фактического права на доход» еще до того, как это понятие появилось в НК.

Так, письмо 09.04.2014 N 03-00-РЗ/16236 за подписью замминистра С.Д. Шаталова дает весьма толковое изложение концепции «фактического получателя (бенефициарного собственника) дохода», основанное на комментариях к Модельной конвенции ОЭСР.

Согласно письму, таковым считается лицо, которое «фактически получает выгоду от полученного дохода и определяет его дальнейшую экономическую судьбу». При этом «следует также учитывать выполняемые функции и принимаемые риски иностранной организации, претендующей на получение льготы».

Авторы письма приводят три примера сделок, которые, по их мнению, являются «конduitными», то есть в которых получатель дохода не является его «фактическим получателем» (приводится с сокращениями).

- 1) Резидент государства-партнера по соглашению, получающий дивиденды от источников в РФ, имеет обязательство перед иным лицом, являющимся резидентом государства, не имеющего соответствующего соглашения с РФ, перечислить всю или почти всю сумму дивидендов этому иному лицу.
- 2) Резидент государства-партнера по соглашению, получающий проценты по кредиту (займу), предоставленному российскому лицу, перечисляет всю или почти всю сумму процентов иному лицу, являющемуся резидентом государства, не имеющего соответствующего соглашения с РФ, поскольку денежные средства, предоставленные российскому лицу первым упомянутым иностранным резидентом, были получены им самим от этого иного лица.
- 3) Резидент государства-партнера по соглашению, получающий доходы от авторских прав от источников в РФ по сублицензионному договору, перечисляет всю или почти всю сумму таких доходов лицу, являющемуся резидентом государства, не имеющего соответствующего соглашения с РФ, по договору лицензии, который заключен между первым упомянутым иностранным резидентом и этим иным резидентом третьего иностранного государства, являющимся обладателем исключительных прав на объект интеллектуальной собственности.

Как видим, Минфин неплохо знаком с «классическими» вариантами транзитных схем, получивших в последнее время широкое распространение.

Что касается того, а обязан ли российский плательщик выяснять, кто является «фактическим получателем дохода», Минфин со ссылкой на позицию ВАС РФ (постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57) сообщает, что «ответственность за правильность исчисления и удержания налога у источника (включая правильность применения льгот (пониженных ставок и освобождений), предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения) несет налоговый агент». Если так, то, видимо, все-таки обязан.

В письме Минфина от 24.07.2014 N 03-08-05/36499 (за подписью директора департамента И.В. Трунина) автор пытается решить вопрос о том, какие документы российской организации, распределяющей дивиденды за рубеж, следует запросить у иностранного акционера, чтобы определить, является ли тот «фактическим получателем» дивидендного дохода. По его мнению, могут приниматься во внимание «документы (информация)», подтверждающие следующие обстоятельства (приводится в сокращении).

- 1) Наличие или отсутствие у получателя дохода права усмотрения в отношении распоряжения полученными дивидендами (в том числе наличие договорных ограничений права ис-

пользования полученных средств или обязательства последующей передачи средств третьему лицу).

- 2) Наличие у получателя налоговых обязательств в отношении данного дохода.
- 3) Ведение получателем фактической предпринимательской деятельности.

Но каков же ответ на самый главный вопрос: какие именно документы «подтверждают» наличие или отсутствие упомянутого усмотрения? Просто письмо от иностранной компании или что-то сверх этого?

На этот вопрос Минфин дал ответ, во всяком случае применительно к дивидендам, в письме от 15.10.2015 № 03-08-05/59104 (тоже за подписью И.В. Трунина), в котором речь шла о выплате дивидендов компании, зарегистрированной в Нидерландах.

«Обязанность налогового агента принять меры к определению иностранных контрагентов как фактических получателей доходов можно считать исполненной, если на момент выплаты дивидендов акционеру (компании, являющейся налоговым резидентом Нидерландов) в распоряжении налогового агента имеются документы, подтверждающие наличие у получателя дохода права усмотрения в отношении распоряжения и использования полученными дивидендами. Таким документом, в том числе, может являться письмо акционера, подтверждающее отсутствие у него договорных или иных юридических обязательств перед третьими лицами и ограничений его прав при использовании полученных от российской компании дивидендов, а также наличие у акционера права самостоятельно пользоваться и распоряжаться данными дивидендами», - таково мнение Минфина.

Существенно, что в Нидерландах дивиденды освобождаются от налогов, так что критерий «наличия налоговых обязательств у получателя», упомянутый в предыдущем письме, формально выполнен не был. Это не помешало разрешению вопроса Минфином в пользу налогоплательщика (аналогичный вывод см. в письме от 13.01.2016 № 03-08-05/275).

Таким образом, по мнению Минфина, для подтверждения статуса «фактического получателя» дивидендов достаточно простого письма от этой иностранной компании о том, что она действительно является фактическим получателем!

Остается еще один практически очень важный вопрос. Допустим, иностранная компания не имеет «обязательств перед иным лицом» перечислить ему всю полученную сумму дивидендов. Казалось бы, в соответствии с определением это означает, что компания является «фактическим получателем» дивидендов. Допустим, однако, что всю эту сумму компания тем не менее совершенно добровольно распределяет своим акционерам в качестве своих собственных дивидендов. Не означает ли это, что она превратилась в «кондуит», и что льготы к ней неприменимы?

Подобный вывод был бы довольно абсурдным, ведь он фактически лишал бы иностранную компанию возможности распределения дивидендов своим акционерам. Однако именно к такому выводу пришел Минфин в одном из своих писем (письмо от 19.05.2014 N 03-08-13/23614; И.В. Трунин).

Письмо являлось ответом на запрос от ФНС по конкретному спору, относящемуся к распределению дивидендов российской организацией своему шведскому акционеру. Проблема была в том,

что полученную сумму шведская холдинговая компания затем распределила в виде дивидендов своему акционеру, другой шведской компании.

Подробно пересказав комментарии ОЭСР к понятию «фактическое право на доход», автор письма неожиданно делает из них вывод, что в данном случае холдинговая компания «фактического права на доход» не имела.

«Как следует из письма, налогоплательщиком были представлены доказательства, свидетельствующие о том, что шведская компания 1, которой выплачены дивиденды, не является их фактическим получателем. Получив дивиденды, она в дальнейшем в полном объеме перечислила своему учредителю - шведской компании 2 в результате последовательного распределения дивидендов.

То есть, по нашему мнению, нарушены основополагающие принципы межправительственных соглашений, как "предотвращение злоупотребления положениями договора" и "преобладание сущности над формой", и применять пониженную ставку, установленную подпунктом "а" пункта 2 статьи 10 Конвенции, считаем неправомерным», - говорится в письме.

Таким образом, сам факт распределения дивидендов холдинговой компанией автор письма, по-видимому, считает доказательством того, что холдинговая компания не имела фактического права на полученный ею дивидендный доход. Внятных оснований для этого вывода в документе не приводится, и вывод этот представляется ошибочным.

Как мы увидим далее, суды в ходе последующего рассмотрения упомянутого спора в конечном счете отвергли позицию, сформулированную в этом письме Минфина.

Внутренние документы ФНС

Вопрос о применении понятия «лица, имеющего фактическое право на доход», обсуждается также во внутренних документах ФНС. Один из таких документов – циркуляр на шести страницах (включая иллюстрацию), разосланный Управлением ФНС по г. Москве по налоговым инспекциям.

Вначале авторы циркуляра довольно подробно цитируют ст. 7 НК, а также два упомянутых выше письма Минфина от 2014 года, раскрывающих концепцию «лица, имеющего фактическое право на доходы».

«Например, при выплате дивидендов в пользу иностранного лица налог у источника по стандартной ставке в размере 15% может не удерживаться, если фактическим получателем такого дохода является российская компания, в этой ситуации возможно применить стандартную ставку в размере 13%», - поясняют смысл концепции авторы циркуляра.

Что касается льгот по налогу у источника, предусмотренных налоговыми соглашениями, они «применяются исключительно в случае, если резидент иностранного государства, с которым Российской Федерацией заключено соответствующее соглашение, является фактическим получателем дохода».

Но как же узнать, кто является фактическим получателем? Ведь этот вопрос стоит не только перед налогоплательщиками, но и перед налоговыми инспекциями.

Авторы циркуляра предлагают инспекциям пользоваться следующими источниками и способами получения информации.

- 1) Открытые реестры иностранных компаний (согласно документу, список соответствующих баз приведен в отдельном приказе ФНС для служебного пользования; впрочем, поскольку реестры открытые, то любой желающий может самостоятельно найти их в интернете).
- 2) BUREAU VAN DIJK. (Так в документе; по-видимому, имеются в виду коммерческие базы данных этой фирмы, содержащие информацию о частных и публичных компаниях, зарегистрированных в различных странах.)
- 3) Запросы «сведений о бенефициарах в кредитных учреждениях» (видимо, имеются в виду российские банки, где открыты счета соответствующих иностранных компаний).
- 4) Запросы в Росфинмониторинг.
- 5) Анализ выписок по счетам иностранных компаний-получателей денежных средств (видимо, тоже из российских банков).
- 6) Анализ информации, полученной в рамках международных запросов от зарубежных налоговых органов.
- 7) Анализ информации «из Интернета и различных других источников».

Авторы, заметим, не уточняют, какую конкретно информацию следует получать из упомянутых источников, и какие выводы из этой информации следуют. Допустим, из открытого иностранного реестра компаний удалось выяснить, что акционером компании из страны А, получающим доход из России, является компания или физическое лицо из страны Б. Следует ли из этого какой-то вывод относительно «фактического получателя дохода»? Исходя из определения понятия «фактический получатель дохода», не следует, но в документе УФНС эта тема не обсуждается.

В заключение авторы циркуляра в качестве примера «часто встречающихся нарушений налогового законодательства в части применения льготной ставки при налогообложении доходов иностранных организаций, полученных от источников в Российской Федерации» приводят следующий (вероятно, вымышленный) казус.

Российское АО выплачивало на одну кипрскую компанию дивиденды, а на другую – проценты по займу. В обоих случаях АО, в соответствии с налоговым соглашением между Россией и Кипром, удерживало налог у источника по ставке 5%. (Тут авторы казуса ошиблись: в отличие от дивидендов, налог у источника на проценты по данному соглашению не взимается вовсе.)

Как удалось выяснить инспекторам в результате изучения базы данных кипрского реестра компаний, международного запроса информации, а также анализа «информации, полученной с использованием Интернета», «конечным бенефициаром» (так в циркуляре; термин применен некорректно) в отношении выплаченных на Кипр дивидендов было физическое лицо – резидент РФ.

Следовательно, АО должно было удержать с дивидендов налог по ставке 13% (до 2015 года применялась ставка 9%), а не 5%.

Что касается процентов, проницательным инспекторам удалось обнаружить, что в отношении выплаченных на Кипр процентов «бенефициаром» (так в циркуляре; неточно) является компания с БВО.

Соответственно, АО должно было удержать с процентов налог у источника по ставке 20% (а если бы речь шла о дивидендах, фактическим получателем которых является компания с БВО, то ставка была бы 15%).

К циркуляру прилагается красивая схема с кружочками, квадратиками и стрелочками, изображающая движение денежных потоков в данном казусе.

Помимо прочего, из циркуляра можно сделать вывод, что специалисты из налоговых органов не ощущают разницы между тремя совершенно различными понятиями: (1) бенефициар (beneficiary); (2) конечный бенефициар (ultimate beneficial owner) и (3) фактический получатель дохода (beneficial owner of income).

Бенефициар – это термин из англо-американского трастового права, означающий выгодоприобретателя в трасте. Конечный бенефициар – это понятие из «антиотмывочного» законодательства, означающее физическое лицо, контролирующее компанию (раскрытие личности которого обязательно при открытии банковского счета). Понятие фактического получателя дохода (он же бенефициарный собственник дохода), принадлежащее налоговому праву, уже подробно обсуждалось выше; оно не тождественно понятиям ни «бенефициара», ни «конечного бенефициара».

Бывают ситуации, когда лицо является одновременно и бенефициаром траста, и конечным бенефициаром компании (акции которой находятся в трасте), и фактическим получателем дохода компании (каковой доход она ему автоматически перечисляет).

Однако могут быть и иные ситуации. Например, траста может не быть вовсе, физическое лицо может владеть акциями компании напрямую и тем самым быть ее конечным бенефициаром, а фактическое право на доход при этом может иметь сама компания, использующая данный доход в своей коммерческой деятельности.

Авторы циркуляра, похоже, полагают, что коль скоро стало известно, что «конечным бенефициаром» иностранной компании является российский резидент, то и налог при выплате дохода этой компании автоматически взимается по ставке, применимой к российскому резиденту. На самом деле для этого нужно, чтобы российский резидент был не «конечным бенефициаром» компании, а «фактическим получателем дохода».

Согласно тезисам, приведенным ранее в самом же циркуляре, для этого необходимо, чтобы иностранная компания «выплачивала прямо или косвенно весь или почти весь доход» российскому резиденту. Иначе говоря, чтобы компания была «кондуитной». Между тем в условиях данного казуса об этом речи не было: о ведущейся компанией деятельности там вообще ни слова.

Как видим, авторы циркуляра проигнорировали прямое указание НК, согласно которому при определении статуса иностранного получателя дохода должны учитываться выполняемые им функции и принимаемые им риски. Следовательно, казус разрешен специалистами УФНС ошибочно.

(Здесь мы не обсуждаем возможные последствия применения в подобной ситуации законодательства о КИК; в документе УФНС они тоже не обсуждаются.)

Судебная практика

Рассмотрим в этом разделе лишь одно дело (№ А14-13723/2013), касающееся уже упомянутого выше спора, в котором российская организация (ЗАО «Вотек Мобайл», известное также как ЗАО «Теле2-Воронеж») распределила дивиденды шведской холдинговой компании (Tele2 Russia Holding AB), а та, в свою очередь, распределила дивиденды другой шведской компании (Tele2 Sverige AB). Налоговый орган счел, что в такой ситуации льготная ставка налога у источника для дивидендов (5%), предусмотренная налоговым соглашением между Россией и Швецией, неприменима.

При этом налоговый орган ссылаясь на два обстоятельства: (1) холдинговая компания получила акции российской организации от своего акционера безвозмездно в качестве вклада в капитал, а потому не выполнено условие «вложения капитала», предусмотренное соглашением; (2) холдинговая компания распределила всю полученную сумму в качестве дивидендов своему акционеру, а потому не является «фактическим получателем» российских дивидендов. В конечном счете оба аргумента были отвергнуты судами; мы рассмотрим лишь второй аргумент.

В первой инстанции победу одержал налоговый орган, но апелляция, а затем и кассация, разрешили спор в пользу налогоплательщика.

Подробно обсудив упомянутое выше письмо Минфина, являющееся ответом на запрос ФНС по данному спору, апелляционный суд отвергает сформулированную в письме позицию. Суд приходит к выводу, что холдинговая компания не была лишь посредником для передачи дивидендов, а вела вполне самостоятельную коммерческую деятельность. Помимо прочего, суд принял во внимание заключение шведского юриста, представленное компанией.

«Также коллегия отклоняет ссылку налоговых органов на проведенный анализ финансовой отчетности компании Теле2-Раша Холдинг АБ ... , поскольку изложенные в анализе выводы носят предположительный характер. В свою очередь в официальном заявлении ... компания Теле2-Раша Холдинг АБ указывает и обосновывает осуществление самостоятельной инвестиционной, операционной и холдинговой деятельности на территории Швеции

Надлежащих доказательств, что фактическим выгодоприобретателем дохода, выплаченного Обществу, как и доказательств, что именно Теле2 Сверие АБ определило дальнейшую экономическую судьбу дохода, а компания Теле2 Россия Холдинг АБ выступала лишь посредником (промежуточным звеном) в передаче денежных средств, налоговые органы не представили. Не опровергли налоговые органы и факт включения компанией Теле2-Раша Холдинг АБ полученных дивидендов от принадлежащих ей и учитываемых в качестве собственных активов акций Общества в свою налоговую базу», - говорится в постановлении апелляции (Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 05.06.2015 по делу № А14-13723/2013).

Кассация оставила без изменения постановление апелляции. Что касается довода о фактическом получателе дохода, кассация отметила, что его не было в исходном решении налогового органа. Довод возник лишь в ходе судебного разбирательства, что, по мнению кассационного суда, недопустимо.

«Доводы кассационных жалоб о том, что Общество неправомерно применило налоговую ставку 5 процентов в связи с тем, что Компания Теле2 Россия Холдинг АБ на момент выплаты дивидендов не владело непосредственно 100% капитала Общества и не являлось фактическим получателем дивидендов, суд кассационной инстанции находит необоснованными. Из текста оспариваемого

решения, а также из акта камеральной налоговой проверки следует, что данные обстоятельства не были указаны в качестве оснований для принятия оспариваемого решения», - говорится в постановлении кассации (Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 10.09.2015 по делу № А14-13723/2013).

Впрочем, кассация сочла необходимым отметить, что по существу данного вопроса она присоединяется к мнению апелляции: «Правовая оценка данных доводов судом апелляционной инстанции признается судом кассационной инстанции правильной».

Налоговый орган подал кассационную жалобу в Верховный Суд РФ. Однако судья ВС Т.В. Завьялова отказала в передаче жалобы на рассмотрение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ.

«Отклоняя доводы инспекции о том, что получатель дивидендов не является фактическим получателем дохода, поскольку, получив дивиденды, компания «Теле2 Раша Холдинг АБ» (Швеция) в дальнейшем в полном объеме перечислила их своему учредителю, суды указали на их неподтвержденность. Инспекция не опровергла факт включения компанией полученных дивидендов от принадлежащих ей и учитываемых в качестве собственных активов акций общества в налоговую базу», - говорится в определении ВС РФ (определение ВС РФ от 21.12.2015 № 310-КГ15-17102).

Хотя не все правовые позиции, содержащиеся в упомянутых судебных актах, достаточно внятно сформулированы, в целом данное дело демонстрирует, что факт распределения компанией всей своей прибыли акционерам не является доказательством того, что компания не имеет фактического права на свои доходы.

Что делать?

Ну а теперь к практическим рекомендациям. Что нужно сделать российскому налогоплательщику, выплачивающему доход (такой как дивиденды, проценты или роялти) иностранной компании, чтобы без опасений применять пониженную ставку налога у источника, предусмотренную налоговым соглашением с соответствующей страной?

Прежде всего, конечно, необходимо получить подтверждение того, что компания-получатель в соответствующем налоговом периоде действительно является налоговым резидентом данной страны в смысле налогового соглашения с Россией («сертификат резидентности»).

Помимо этого, следует получить подтверждение того, что компания имеет фактическое право на этот доход. Таким подтверждением, согласно одному из писем Минфина, может служить письмо от самой этой компании, где компания подтверждает свое фактическое право на доход.

В случае дивидендов, фактическим получателем которых является иное лицо, желающее воспользоваться льготам по соглашению между своей страной и Россией, необходимо также получить документальное подтверждение всей цепочки владения и соответствующих долей в капиталах компаний.

Формально говоря, на этом обязанности российского налогового агента, установленные НК, исчерпываются. Однако если впоследствии налоговые органы и суды сочтут, что иностранный получатель дохода все же не имел на него фактического права, то крайним, скорее всего, окажется российский налогоплательщик. В том смысле, что его заставят доплатить налог у источника вме-

сте с пенями и штрафами. В связи с этим имеет смысл загодя озаботиться получением документальных доказательств того, что фактическое право на доход у иностранной компании на самом деле было.

Списка соответствующих документов закон не устанавливает. Этот список может различаться от случая к случаю. Идея в том, чтобы из представленных документов налоговый орган или суд мог сделать вывод, что иностранная компания не является лишь посредником для передачи денег, а, во-первых, ведет самостоятельную коммерческую деятельность и, во-вторых, самостоятельно распоряжается именно данным доходом.

Ведение компанией самостоятельной предпринимательской деятельности может подтверждаться самыми разными документами, от каталогов продукции и договоров с контрагентами до фотографий центрального офиса или статей в СМИ. Важным доказательством может стать финансовая отчетность компании, содержащая информацию о ее коммерческом обороте.

То, что компания самостоятельно распоряжается именно этим доходом, доказать сложнее. Ведь речь идет о доказывании отрицательного факта: отсутствия соглашения с третьим лицом об автоматическом перечислении ему средств. Помимо письменных заверений самой иностранной компании, здесь возможны косвенные доказательства, такие как выписки по ее счету, показывающие, что средства на самом деле использовались на ее собственную коммерческую деятельность. (Правда, если иностранная компания не аффилирована с российским плательщиком, она вряд ли представит ему свои выписки...)

Если же полученные средства, например, в полном объеме распределялись акционеру иностранной компании, это хотя само по себе не и доказывает отсутствия фактического права на доход, но вполне может быть сочтено налоговым органом одним из доказательств отсутствия такого права. Противопоставить этому можно, в частности, заключение юриста или аудитора из страны местонахождения иностранной компании о статусе данного дохода.

Важным доказательством права на доход может служить опять-таки финансовая отчетность, из которой явствует, что компания зачислила данные денежные поступления в свои финансовые результаты (если она всего лишь посредник, то в финансовый результат эти суммы не войдут).

Весьма убедительным доказательством, с точки зрения налоговых органов, является подтверждение (например, от аудитора), что данный доход был включен не только в финансовый результат, но и в налоговую базу иностранной компании. Однако, с другой стороны, если по законам той страны данный вид доходов (имеются в виду прежде всего дивиденды) освобожден от налога, это еще не значит, что компания не имеет фактического права на данный доход.

Со своей стороны, и налоговый орган может предоставить прямые или косвенные доказательства того, что иностранная компания *не является* «фактическим получателем дохода», полученные из обсуждавшихся выше источников.

Так, данные из зарубежного реестра, показывающие, что единственным акционером зарубежной компании является российский резидент, хотя сами по себе и не означают, что компания не имеет фактического права на доход, но могут быть восприняты налоговым органом как косвенный признак «налоговой схемы». Весьма полезные сведения часто могут быть получены налоговым органом в результате изучения статей в СМИ.

В связи с этим и российскому налогоплательщику, совершающему сделку с плохо известной ему иностранной компанией, имеет смысл поискать информацию о ней в открытых источниках – хотя бы для того, чтобы понимать, какое представление о компании сложится у налогового органа.

Стоит еще раз подчеркнуть, что предварительный сбор упомянутых документов, доказывающих фактическое право иностранной компании на доход (помимо подтверждения от самой компании), не является законной обязанностью российского налогового агента. Эти документы могут понадобиться лишь в случае последующего спора. Однако лишь имея такие доказательства статуса иностранного контрагента российский налогоплательщик может спать относительно спокойно...

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (495) 790-2660; 926-2990