

Внимание руководителей и сотрудников юридических служб, руководителей экспертных учреждений (организаций).

ФНС РОССИИ ВЫПУСТИЛА ПИСЬМО «О ПРАКТИКЕ РАССМОТРЕНИЯ СПОРОВ ПО ВОПРОСУ НЕПРАВОМЕРНОГО ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВЫМИ АГЕНТАМИ ЛЬГОТНЫХ УСЛОВИЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ВЗИМАНИИ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ С ДОХОДОВ ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ»

В целях повышения эффективности защиты интересов налоговых органов ФНС России в письме № СА-4-7/9270@ от 17.05.2017 систематизировала сформировавшиеся подходы судов в делах, связанных с рассмотрением споров о правомерности применения налоговыми агентами льготных положений международных соглашений об избежании двойного налогообложения (далее – СоИДН)¹.

Основные положения письма ФНС России № СА-4-7/9270@ от 17.05.2017

В письме ФНС России сформулирован общий вывод о том, что льготы, предусмотренные СоИДН, должны предоставляться лишь компаниям, которые:

- имеют экономическое присутствие в стране резидентства,
- обладают широкими полномочиями по распоряжению доходом,
- используют доход в предпринимательской деятельности иностранной компании (получают экономическую выгоду от дохода).

При этом налоговым органам рекомендуется уделять особое внимание следующим критериям для анализа определения статуса иностранной компании в качестве лица, обладающего фактическим правом на доход:

- вопросам о самостоятельности принятия решений директорами иностранных компаний, о наличии полномочий по распоряжению доходом;

¹ Одновременно в журнале «Закон» за май 2017 года вышла статья заместителя руководителя ФНС России С.А. Аракелова «Развитие концепции фактического права на доход: подходы ФНС России с учетом сформировавшейся судебной практики» за подписью которого опубликовано анализируемое письмо.

- оценке осуществления предпринимательских функций, признаках ведения деятельности (персонал, офис, общехозяйственные затраты);
- определении того, кто получает экономическую выгоду от дохода (использованию дохода в предпринимательской деятельности), а также о несении коммерческих рисков в отношении активов.

В письме также подчеркивается, что немаловажным² аспектом является и характер денежных потоков, то есть:

- наличие или отсутствие юридических и фактических обязательств по дальнейшему перечислению дохода;
- системность транзитных платежей по перечислению дохода от лица резидента страны — участника соглашения в адрес лица, не имеющего льгот по соглашению.

Вместе с тем ФНС России обращает внимание, что в целях объективного и полного анализа деятельности компании налоговые органы не должны ограничиваться спорными операциями по перечислению дохода, а должны давать оценку экономической деятельности группы в целом.

В качестве доказательств отсутствия у иностранного получателя статуса бенефициарного собственника дохода ФНС России предлагает использовать коммерческие базы данных, открытые реестры иностранных компаний, информацию из общедоступных источников.

Выводы и рекомендации

Анализируемое письмо представляет собой комплексный подход ФНС России и судов к оценке статуса иностранных компаний в качестве бенефициарного собственника дохода.

Эти подходы ориентируют в большей степени на выявление формальных обстоятельств, позволяющих лишить иностранную компанию статуса бенефициарного собственника, без углубленного анализа целей сделки и структуры группы.

Вместе с тем, концепция бенефициарного собственника не должна применяться к ситуациям, когда структура бизнеса, сделок, организация денежных потоков обусловлена деловыми целями, не будучи направлена на злоупотребления выгодами налоговых соглашений (“bona fide transactions”).

Письмо ФНС России также оставляет без ответа ряд вопросов. К примеру, насколько правомерно применять концепцию бенефициарного собственника к прочим доходам, помимо перечисленных в положениях ст.ст. 10-12 СоИДН. В письме отмечается, что принципы и подходы концепции бенефициарного собственника могут быть использованы также при установлении фактов неправомерного использования норм СоИДН в отношении различных видов выплачиваемых иностранной организацией доходов³. Если после введения непосредственно в п. 1 ст. 312 НК РФ условия о необходимости наличия у иностранной организации фактического права на доход для применения налоговым агентом положений СоИДН такой вывод имеет под собой обоснование, то в отношении операций, совершенных до 01.01.2015, применять концепцию бенефициарного собственника к доходам иным, чем дивиденды, проценты и роялти, представляется некорректным.

² Но не определяющим!

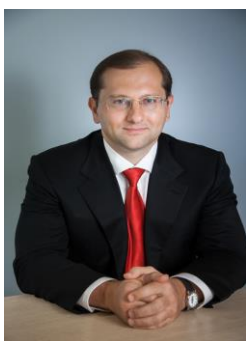
³ Вывод был сформирован в деле № А11-6602/2016 по заявлению ПАО «Владимирская энергосбытовая компания» в отношении дохода кипрской компании от продажи доли в российской организации, более 50% активов которой состояли из недвижимого имущества.

Кроме этого, ФНС России в письме указывает, что для отказа в применении льгот по соглашению достаточно доказать, что непосредственный получатель дохода не является фактическим получателем дохода, и не устанавливать конечного бенефициарного собственника. При этом, если до вынесения решения по налоговой проверке налогоплательщиком (налоговым агентом) представлено документальное подтверждение, позволяющее однозначно определить реального бенефициара, налоговым органам необходимо определять правомерность применения льготных условий налогообложения с учетом данного обстоятельства.

Такой подход может нанести удар по добросовестным бизнес-структурам. К примеру, в случаях, когда иностранная компания – непосредственный получатель дивидендов и иностранная компания – бенефициар находятся в одной высоконалоговой юрисдикции, а встраивание промежуточной компании обусловлено необходимостью защиты бенефициара дохода от российских страновых рисков. Поскольку многие СоИДН содержат условие о «прямом» («непосредственном») участии в капитале компании для применения пониженных ставок в отношении дивидендов, возможность применения «сквозного подхода» блокируется СоИДН, а налоговые органы, не выявляя бенефициара дохода и цель использования бизнес-структуры, могут отказать в применении СоИДН и использовать общие налоговые ставки, предусмотренные российским законодательством.

Представляется, что правильнее было бы отражать подходы, стимулирующие налоговые органы не только к формальному исследованию финансовых потоков в международных группах компаний, но и к комплексному выявлению целей построения таких структур, функциональному анализу сделок, анализу корпоративных прав органов управления иностранных компаний. Развитие таких подходов приводило бы к углубленному анализу целей структурирования сделок в целях выявления их направленности на получение налоговой выгоды или, напротив, на деловые цели, не связанные с налогообложением.

Специалисты компании «Щекин и партнеры» следят за развитием судебной и административной практики, готовы предоставить консультации по применению данной концепции, а также оказать юридическую помощь в ведении споров.



Денис Щекин

Управляющий партнер

«Щекин и партнеры»

Тел.: +7 (495) 984-63-01

d.schekin@schekinlaw.ru



Ольга Цохорова

Старший юрист

«Щекин и партнеры»

Тел.: +7 (495) 984-63-01

o.tsokhorova@schekinlaw.ru