

Взглянуть на опыт Франции полезно, но России всё же нужна адаптированная версия, а ещё лучше, своя уникальная модель противодействия преступлениям в сфере налогообложения, созданная на основе лучшего опыта зарубежных стран.

О ВЫПОЛНЕНИИ ФУНКЦИЙ НАЛОГОВОГО АГЕНТА ПРИ ВЫПЛАТЕ ИНОСТРАННЫМ ОРГАНИЗАЦИЯМ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДОХОДОВ

Третьякова С. И.

Финансовый университет при Правительстве РФ

Научный руководитель:

Пинская М.Р., д.э.н.

Аннотация: В рамках курса на «деофшоризацию» российской экономики с 2015 г. в российское налоговое законодательство внесены новые требования, касающиеся выполнения функций налогового агента при выплате иностранным организациям отдельных видов доходов. Введение требований означает принципиально больший объем и глубину раскрытия информации российскими группами компаний и усиления рисков многократного налогообложения прибыли зарубежных компаний групп в России.

Annotation: Within the de-offshorisation course in Russian economy, Russian tax legislation underwent changes regarding tax agent functions in relation to certain income payments made in favour to foreign companies starting from 2015. These requirements lead to a fundamentally greater volume and depth of information disclosure to be made by Russian group of companies. Moreover, the risk of multiple Russian taxation of foreign companies' income increased.

Ключевые слова: деофшоризация, фактическое право на доход, бенефициарный собственник, налог у источника, налоговый агент

Keywords: de-offshorisation, beneficial owner, withholding tax, tax agent

При выплате российской организацией (далее — «Компания») в пользу иностранных организаций отдельных видов доходов (например, процентов, дивидендов, роялти, доходов от реализации или сдачи в аренду российской недвижимости — так называемых, «пассивных доходов») Компания должна выступать в качестве налогового агента и принимать решение о необходимости либо отсутствии необходимости удержания из суммы дохода, перечисляемого иностранному лицу, налога у источника выплаты дохода иностранным организациям (далее — Решение об удержании налога).

Ранее, до 01.01.2015, Компания при принятии Решения об удержании налога оценивала правомерность применения льгот, предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения (далее — Международные соглашения), только на основании «сертификата

резидентства», который составляется уполномоченными органами государства, где расположен получатель дохода, и который подтверждает постоянное местоположение получателя дохода в государстве, с которым Российская Федерация заключила Международное соглашение.

В рамках курса на деофшоризацию российской экономики 24 ноября 2014 г. Президент РФ подписал Федеральный закон № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)», более известный как «деофшоризационный» закон (далее — «Закон»).

В результате вступления в силу Закона с 1 января 2015 г. Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — Кодекс) дополнен положениями, которые налагают на российские компании обязанность выполнять дополнительные действия при принятии Решения об удержании налога. В частности, при принятии указанного Решения об удержании налога Компания должна удостовериться, что иностранная организация, получающая доход, является «лицом, имеющим фактическое право на получение дохода».

В результате принятия Закона Кодекс претерпел следующие изменения. Так, согласно новой редакции статьи 7 Кодекса, лицо признается имеющим фактическое право на получение дохода, если такое лицо является непосредственным выгодоприобретателем такого дохода, то есть лицом, которое фактически получает выгоду от выплачиваемого дохода и определяет его дальнейшую экономическую судьбу. При определении фактического права на получение дохода учитываются выполняемые функции, имеющиеся полномочия и принимаемые риски лица, претендующего на применение положений Международного соглашения, в отношении выплачиваемого дохода.

Кроме того, в соответствии с новой редакцией статьи 312 Кодекса Компания вправе запросить у иностранной организации подтверждение, что эта организация имеет фактическое право на получение соответствующего дохода.

Необходимо отдельно отметить, что Компания может оказаться в ситуации неопределенности в случае, если иностранная организация — получатель дохода откажется отвечать на запрос Компании о том, является ли такая иностранная организация «лицом, имеющим фактическое право на получение дохода». При формальной трактовке новых положений статьи 7 Кодекса, не имея подтверждения, что получать дохода является «лицом, имеющим фактическое право на получение дохода», Компания должна удержать налог.

Вместе с тем, новая редакция статьи 312 Кодекса носит общий характер. В частности, в статье 312 Кодекса не установлен перечень документов, анализ которых мог бы позволить налоговому агенту принимать решение о признании получателя дохода «лицом, имеющим фактическое право на получение дохода». Также Кодексом не установлено, что отсутствие у налогового агента официального письма от получателя дохода с подтверждением, что такой получатель дохода является «лицом, имеющим фактическое право на получение дохода», автоматически приводит к

признанию получателя дохода лицом, не имеющим фактического права на получение дохода.

На настоящий момент российские налоговые органы не публиковали официальные разъяснения о порядке применения рассматриваемых положений статьи 312 Кодекса. Практика применения российскими организациями рассматриваемых положений Кодекса на текущий момент не сформировалась.

В связи с запросом информации о фактическом получателе дохода могут возникнуть следующие возможные ситуации:

1. Если получатель выплачиваемого Компанией дохода подтверждает, что он является лицом, имеющим фактическое право на этот доход, и предоставил Компании сертификат резидентства. В этом случае Компания применяет положения Международных оглашений при принятии Решения об удержании налога.

2. Если получатель выплачиваемого Компанией дохода не предоставил информацию о том, является ли он лицом, имеющим фактическое право на доход, или нет, и если такой контрагент не является резидентом низконалоговой юрисдикции и деятельность не является посреднической. В этом случае Компании следует выполнять последовательность действий, изложенных ниже;

3. Если получатель выплачиваемого Компанией дохода направил в Компанию подтверждение, что он не является лицом, имеющим фактическое право на этот доход, но информация о фактическом получателе дохода не была предоставлена. Компании следует удержать налог у источника выплаты дохода без применения льгот, предусмотренных Международным соглашением.

На мой взгляд, в этой связи в случае отсутствия у Компании официального письма от получателя дохода, подтверждающего, что получатель дохода является «лицом, имеющим фактическое право на получение дохода», предполагается предпринимать следующие действия.

В отношении ранее заключенных и действующих в 2015 году договоров Компании следует запросить у получателя дохода официальное письмо, подтверждающее, что получатель дохода является лицом, имеющим фактическое право на доход по смыслу статьи 7 Кодекса. В случае если получатель дохода не является лицом, имеющим фактическое право на доход, Компании необходимо запросить информацию о лице, которое иностранная организация признает лицом, имеющим фактическое право на доход. При этом альтернативным вариантом подтверждения статуса бенефициарного собственника дохода можно считать заключение Компанией и лицом, получающим доход дополнительное соглашение к действующему договору, в соответствии с которым Компанией выплачивается доход. В указанном дополнительном соглашении стороны закрепляют подтверждение получателя дохода, что он является «лицом, имеющим фактическое право на получение дохода», выплачиваемого в рамках договора. Подписывая договор, контрагент подтверждает, что он соглашается с утверждениями, изложенными в указанном порядке, и тем самым подтверждает, что является лицом, имеющим фактическое право на доход по сделке.

При заключении нового договора в 2015 году Компании следует включить в такой договор аналогичное подтверждение.

Если получатель дохода не предоставил официальное письмо, подтверждающее, что получатель дохода является лицом, имеющим фактическое право на доход, или отказался подписывать дополнительное соглашение (договор), содержащее аналогичное подтверждение, либо если получатель дохода расположен в низконалоговой юрисдикции, либо если получатель дохода осуществляет посредническую деятельность, Компании целесообразно выполнить следующие действия:

- ▶ Компания готовит заключение о том, является ли получатель дохода «лицом, имеющим фактическое право на получение дохода» (далее — «Заключение о бенефициарном собственнике дохода»);

- ▶ Указанное заключение о бенефициарном собственнике дохода должно быть подготовлено на основании следующей информации: структура собственности иностранной организации, получающей доход; информация, закрепленной в уставных документах компании, о полномочиях руководства компании, включая право компании самостоятельно принимать решение о рыночных и кредитных рисках, возникающих при заключении сделок; информации о структуре баланса компании; информации о наличии «зеркальных» сделок; информации о характере бизнеса компании.

- ▶ Заключение о бенефициарном собственнике дохода подготавливается до даты выплаты дохода иностранному лицу. Заключение о бенефициарном собственнике дохода, в совокупности с документом «сертификат резидентства» будет являться основанием для принятия Компанией решения о правомерности применения налоговых льгот, предусмотренных Международным соглашением.

При этом указанные выше действия в отношении подготовки Заключения о бенефициарном собственнике Компанией целесообразно осуществлять один раз в отношении каждого договора, по которому Компания выплачивает доход.

Следует отметить, что применение подхода, при котором Компания будет принимать Решение об удержании налога в отсутствие официального подтверждения от получателя дохода, что такой получатель является «лицом, имеющим фактическое право на получение дохода», только на основании Заключения о бенефициарном собственнике дохода, подготовленном самой Компанией, будет приводить к повышению налогового риска, связанного с оспариванием налоговыми органами корректности действий Компанией по исполнению функций налогового агента.

Одной из наиболее сложной ситуаций, возникающей в связи с запросом Компанией информации о лице, имеющим фактическое право на доход, является случай, когда таким лицом является организация — налоговый резидент России. На сегодняшний день практика применения данного положения российскими налогоплательщиками не сформировалась, порядок информирования Компанией налоговых органов по месту своего учета о выплате дохода иностранной организации, лицом, имеющим фактическое

право на который, признается организация — российский налогоплательщик Федеральной налоговой службой не разработан. В связи с этим, Компания может пойти по одну из следующих путей:

► Удержать налог у источника с выплачиваемого дохода и перечислить его в бюджет (консервативный подход). Применение данного подхода представляется возможным, поскольку российский налогоплательщик, имеющий фактическое право на доход, согласно статье 312 Кодекса имеет право получить возмещение данного налога в том случае, если он самостоятельно произвел уплату налога с такого полученного дохода;

► Уведомить налоговый орган по месту своего учета о выплате дохода иностранной организации без удержания соответствующего налога у источника (неконсервативный подход).

Отметим, что применение как консервативного, так и неконсервативного подхода чревато возникновением следующих рисков. Консервативный подход влечет возникновение риска потери Компанией конкурентоспособности в том случае, если иные хозяйствующие субъекты будут придерживаться неконсервативного подхода (будут выплачивать доход без удержания налога у источника). В противном случае (неконсервативный подход) Компании следует принимать во внимание риск доплаты неударжанного налога и санкций за счет собственных средств¹.

Внесенные Законом изменения в выполняемые налоговыми агентами функций по удержанию налога при выплате иностранным организациям отдельных видов доходов вызывают массу вопросов. Можно с уверенностью сказать, что действующие с 1 января 2015 года правила нуждаются в проработке каждым налогоплательщиком, поскольку они довольно сложные, а практика их применения ещё не сложилась. В этой связи налогоплательщикам следует провести критический анализ существующих зарубежных структур с целью идентификации компаний-получателей пассивных доходов от источников в России, а также определить перечень вопросов для обращения за соответствующими разъяснениями к компетентным органам.

¹ Закон по деофшоризации подписан Президентом. Суммируем новые правила. — Налоговый обзор от экспертом РwС. — Ноябрь 2014 / Выпуск №40