

## Ретроспективное применение концепции фактического получателя (бенефициарного собственника) дохода в судебной практике

**Голованёв Михаил Александрович**

**Ведущий юрисконсульт Департамента  
налоговых споров «ФБК Право»**

**01.12.2016**



## Переход к концепции фактического получателя дохода (1)



В период 2011-2014 гг., учитывая внутригосударственные и международные тренды (в том числе, план BEPS, вовлечение Большой Двадцатки в его реализацию) возникла острая необходимость развития национального налогового законодательства в сфере противодействия агрессивным схемам налогового планирования, построенным на транзитном перечислении денежных средств между резидентами различных налоговых юрисдикций, единственной целью которого является максимальное снижение налоговой нагрузки и вывод прибыли.



С 2014 года в Российской Федерации начался пересмотр ранее применяемых государством, а также непосредственно фискальными и судебными органами подходов к применению соглашений об избежании двойного налогообложения (СОИДН).

## Переход к концепции фактического получателя дохода (2)



С 2014 года, т.е. еще до внесения изменений в Налоговый кодекс РФ, на основании писем Минфина России, оценка налоговыми органами обоснованности применения каждого СОИДН кардинально изменилась и начала осуществляться в соответствии с **КОНЦЕПЦИЕЙ ФАКТИЧЕСКОГО ПОЛУЧАТЕЛЯ ДОХОДА (БЕНЕФИЦИАРНОГО СОБСТВЕННИКА) – НЕЗАВИСИМО ОТ ПРОВЕРЯЕМОГО ПЕРИОДА.**

## О толковании каких формулировок СОИДН идет речь? (1)

Терминология «фактический получатель дохода», «бенефициарный собственник», «фактическое право на доход», разработана международной практикой заключения договоров об избежании двойного налогообложения и используется, в частности:

- в статьях «Дивиденды», «Проценты», «Роялти» действующих СОИДН, заключенных Российской Федерацией с иностранными государствами,
- в таких источниках международного налогового права, как Модельная налоговая конвенция Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и Организации объединенных наций (ООН) и в официальных комментариях к ним.

## О толковании каких формулировок СОИДН идет речь? (2)



### Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал»

#### Статья 10 «Дивиденды»

1. ДИВИДЕНДЫ, ВЫПЛАЧИВАЕМЫЕ компанией, являющейся резидентом одного Договаривающегося Государства, РЕЗИДЕНТУ другого Договаривающегося Государства, могут облагаться налогом в этом другом Государстве.
2. Однако такие дивиденды могут также облагаться налогом в том Государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, и в соответствии с законодательством этого Государства, но если ЛИЦО, ИМЕЮЩЕЕ ФАКТИЧЕСКОЕ ПРАВО НА ДИВИДЕНДЫ, является резидентом другого Государства, то взимаемый таким образом налог не должен превышать...

## О толковании каких формулировок СОИДН идет речь? (3)



Согласно п. 12 Официального комментария к модели налоговой Конвенции ОЭСР к ст. 10 «Дивиденды» концепция «фактического права на доход» включена в данную статью **с целью уточнения используемого в п. 1 словосочетания "дохода, выплачиваемого резиденту"**.



Уточняется, что государство, являющееся источником дохода, не должно предоставлять освобождение от налогообложения (или налогообложение по пониженным ставкам) данного дохода лишь на том основании, что доход был получен резидентом государства - партнера по договору.

# Применение концепции фактического получателя дохода в России до 2014 года (1)

- 
- Законодательством о налогах и сборах России данный вопрос не был урегулирован.
  - Минфин России, основываясь на применяемых организациями, входящими в ОЭСР подхода, выпускал письменные разъяснения, не имеющие обязательного характера.

## Пример. Письмо Минфина России от 21.04.2006 № 03-08-02 (и другие подобные)

*«освобождение от налогообложения или налогообложение по пониженным ставкам такого вида дохода, как дивиденды, в стране источника дохода не предоставляется, если между фактическим владельцем и плательщиком дивидендов имеется посредник, такой как агент или получатель по доверенности».*

*«для признания лица в качестве «фактического получателя дохода» данное лицо должно обладать не только правом на получение дохода, но и быть непосредственным выгодоприобретателем, то есть лицом, определяющим дальнейшую "экономическую судьбу" полученного дохода».*

*«номинальный держатель ценной бумаги не может рассматриваться как фактический получатель дохода по этой ценной бумаге».*

*«если в реестре акционеров указан депозитарий как номинальный держатель акций, право иностранной организации на дивиденды подтверждается договором, заключенным иностранной организацией с депозитарием».*

## Применение концепции фактического получателя дохода в России до 2014 года (2)

- Судебно-арбитражная практика не рассматривала споры о предъявлении налоговыми органами требований к наличию у получателя дохода статуса фактического получателя.

### ➤ Пример судебной практики до начала применения концепции ФПД:

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного суда РФ Определением от 23.09.2014 № 305-ЭС14-1210 отменила постановление ФАС Московского округа от 23.01.2014 и оставила в силе судебные акты судов нижестоящих инстанций (от 06.05.2013 и 24.07.2013).

Суд признал возможность применения СОИДН в ситуации, когда налоговый агент получил сертификат о резидентстве после даты выплаты дохода. (Определением Верховного суда РФ от 12.01.2015 № 8231-ПЭК14 было отказано в передаче надзорной жалобы налогового органа в Президиум Верховного суда РФ).

**Именно подобную судебную практику анализировали добросовестные налоговые агенты, чтобы в полном объеме исполнять требования действующего законодательства о налогах и сборах при выплате доходов нерезиденту.**

# Внедрение концепции фактического получателя дохода в национальное законодательство о налогах и сборах (1)

Финансовое ведомство на уровне Заместителя министра заявило о концептуально новом подходе к применению СОИДН в письме от 09.04.2014.



## Письмо Минфина России от 09 апреля 2014 года № 03-00-РЗ/16236.

Письмо, тезисы которого сегодня активно цитируются в судебных актах, было подготовлено за несколько месяцев до внесения в Государственную Думу РФ проекта федерального закона, включившего в НК РФ концепцию фактического получателя дохода (октябрь 2014 года).

**В указанном письме Минфина России изложены следующие основные тезисы:**

- 1) термин «фактический получатель (бенефициарный собственник) дохода» должен пониматься, исходя из целей и задач договоров об избежании двойного налогообложения;
- 2) получатель дохода, хотя и может квалифицироваться как резидент, но не может только по этой причине по умолчанию рассматриваться как бенефициарный собственник дохода;

## Внедрение концепции фактического получателя дохода в национальное законодательство о налогах и сборах (2)

- 3) кондуитная компания не может рассматриваться как лицо, имеющее фактическое право на доход, если обладает очень узкими полномочиями в отношении дохода;
- 4) для признания фактическим получателем дохода лицо должно определять экономическую судьбу дохода;
- 5) при определении наличия у иностранной организации статуса фактического получателя дохода учитываются выполняемые этой организацией функции и принимаемые риски.



Данные тезисы с 01.01.2015 были закреплены уже в тексте НК РФ.

# Внедрение концепции фактического получателя дохода в национальное законодательство о налогах и сборах (3)



## Что произошло после письма Минфина России от 09.04.2014?

Налоговые органы стали при проведении выездных и камеральных налоговых проверок применять рекомендованный подход к проверке обоснованности использования налоговыми агентами СОИДН – **НЕЗАВИСИМО ОТ ТОГО, КАКОЙ НАЛОГОВЫЙ ПЕРИОД ПРОВЕРЯЕТСЯ.**

Налоговые органы начали мотивировать доначисления ссылками на Модельную конвенцию ОЭСР об избежании двойного налогообложения по налогам на доход и капитал и Комментарии к ней.

## Создание законодательной базы концепции фактического получателя дохода – внесение изменений в Налоговый кодекс РФ (с 01.01.2015) (1)



**В части I и II НК РФ внесены объемные изменения Федеральным законом от 24.11.2014 № 376-ФЗ.**

- ✓ Согласно п. 1 ст. 4 Федеральный закон № 376-ФЗ вступил в силу с 1 января 2015 года.



**Существенная корректировка внесенных в НК РФ с 01.01.2015 изменений была произведена уже в начале 2016 года Федеральным законом от 15.02.2016 № 32-ФЗ.**

# Создание законодательной базы концепции фактического получателя дохода – внесение изменений в Налоговый кодекс РФ (с 01.01.2015) (2)



## Пункт 2 статьи 7 НК РФ (в редакции, действующей с 01.01.2015)

**2. Лицом, имеющим фактическое право на доходы, в целях настоящего Кодекса признается** лицо (иностранная структура без образования юридического лица), которое в силу прямого и (или) косвенного участия в организации, контроля над организацией (иностранной структурой без образования юридического лица) либо в силу иных обстоятельств имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться доходом, полученным этой организацией (иностранной структурой без образования юридического лица).

Лицом, имеющим фактическое право на доходы, в целях настоящего Кодекса **также признается** лицо (иностранная структура без образования юридического лица), в интересах которого иное лицо (иная иностранная структура без образования юридического лица) правомочно распоряжаться доходом, полученным организацией (иностранной структурой без образования юридического лица), указанной в абзаце первом настоящего пункта, или непосредственно таким иным лицом (иной иностранной структурой без образования юридического лица).

**При определении лица, имеющего фактическое право на доходы, учитываются** функции, выполняемые лицами, указанными в настоящем пункте (иностранными структурами без образования юридического лица), а также принимаемые ими риски.

## Создание законодательной базы концепции фактического получателя дохода – внесение изменений в Налоговый кодекс РФ (с 01.01.2015) (3)



Абзац 1 п. 1 ст. 312 НК РФ и его последующая правка вызвали широкое обсуждение.

В редакции Федерального закона от 24.11.2014 № 376-ФЗ (с 01.01.2015 по 31.12.2016) налоговый агент для применения СОИДН *«вправе запросить у иностранной организации подтверждение, что эта организация имеет фактическое право на получение соответствующего дохода»*.

Т.е. законодатель определил, что получение такого подтверждения является правом налогового агента.

Однако согласно той же норме в редакции Федерального закона от 15.02.2016 № 32-ФЗ, которая вступит в силу с 01.01.2017, *«иностранная организация должна предоставить налоговому агенту, выплачивающему доход, для применения положений международных договоров РФ, подтверждение, что эта организация имеет фактическое право на получение соответствующего дохода»*.

# Последствия для налогового агента в случае отказа в применении пониженных ставок налога, предусмотренных СОИДН (согласно НК РФ)



В случае, если налоговый орган приходит к выводу о неправомерном применении СОИДН (неудержание части налога у источника выплаты), то взыскиваются:

- **штраф** по ст. 123 НК РФ в виде 20% от подлежащей удержанию и уплате суммы;
  - **пени** (до момента поступления суммы корректно исчисленного налога в бюджет)
  - **сумма неудержанного налога** со ссылкой на п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57.
- ✓ Так, в названном судебном акте Пленум ВАС РФ указал, что рекомендации о невозможности взыскания с налогового агента не удержанной им суммы налога, основанные на том, что обязанным лицом продолжает оставаться налогоплательщик (пп. 5 п. 3 ст. 45 НК РФ), не применимы при выплате денежных средств иностранному лицу в связи с неучетом данного лица в российских налоговых органах и невозможностью его налогового администрирования.

# Ретроспективное применение концепции фактического получателя дохода



В наиболее непростой ситуации оказалось большинство налоговых агентов, которые осуществляли выплаты доходов с применением СОИДН в период 2010-2014 гг.



Несмотря на то, что концепция фактического получателя дохода нашла закрепление в положениях НК РФ только с 1 января 2015 года, проверка наличия статуса фактического получателя дохода начала проводиться налоговыми органами уже в актах налоговых проверок за 2010-2014 гг., проводимых в 2013-2015 гг.

- ✓ Глубина выездной налоговой проверки с учетом п. 4 ст. 89 НК РФ составляет три года, предшествующих году вынесения решения о ее проведении. Длится проверка крупного налогоплательщика около года, поэтому уже после появления разъяснений Минфина России (апрель 2014 г.) отдельные налоговые органы по текущим проверкам начали их применение на практике.

# Ретроспективное применение концепции фактического получателя дохода в судебной практике (1)



**Судебная практика оказалась на стороне налоговых органов – получатель дохода должен обладать статусом «фактического получателя» независимо от даты выплаты.**

- Дело № А40-113217/16 Арбитражного суда г. Москвы (ПАО «Северсталь») (отрицательное для налогового агента решение суда от 31.10.2016, еще не вступило в законную силу)
  - Доначисления произведены за 2011 год.
  
- Дело № А40-116746/15 Арбитражного суда г. Москвы (ПАО «МДМ Банк») (отрицательные для налогового агента Решение Арбитражного суда г. Москвы от 29.10.2015, Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 09.02.2016, Постановление АС Московского округа от 27.05.2016, Верховный суд РФ вернул без рассмотрения кассационную жалобу, подана надзорная жалоба в Президиум Верховного суда РФ).
  - Доначисления произведены за 2011-2012 гг.

## Ретроспективное применение концепции фактического получателя дохода в судебной практике (2)

- Дело № А40-241361/15 Арбитражного суда г. Москвы в отношении АО «БАНК ИНТЕЗА» (отрицательные для налогового агента Решение Арбитражного суда г. Москвы от 03.03.2015, постановление Девятого арбитражного суда от 14.06.2016, Постановление АС Московского округа от 04.10.2016).
  - Доначисления произведены за 2010-2011 гг.
- Дело № А40-442/15 Арбитражного суда г. Москвы (ЗАО «КРЕДИТ ЕВРОПА БАНК» (отрицательное для налогового агента Решение Арбитражного суда г. Москвы от 11.07.2016, постановление Девятого арбитражного суда от 30.09.2016).
  - Доначисления произведены за 2010-2011 гг.

## Тренд судебной практики по применению концепции бенефициарного собственника (1)

### < – > Решение Арбитражного суда г. Москвы от 31.10.2016 по делу № А40-113217/16 (ПАО «Северсталь»)

- Налоговый агент в 2011 году выплатил дивиденды налоговым резидентам Кипра и применил Соглашение об избежании двойного налогообложения с данным государством.
- Налоговый орган пришел к выводу, что денежные средства транзитом с Кипра перечислялись в офшорную юрисдикцию – Британские Виргинские острова (BVI) и отказал в применении Соглашения с Республикой Кипр (вместо 5% применена ставка 15%).
- Суд поддержал доводы налогового органа.

## Тренд судебной практики по применению концепции бенефициарного собственника (2)

### Выводы суда:

- 1) Если устанавливается, что существенная (*«практически в полном объеме»*) величина полученных дивидендов перечислялась в иную юрисдикцию *«тем или иным образом»*, то судом не учитывается довод о том, что не все полученные денежные средства были перечислены третьим лицам.

*«фактически все полученные иностранными организациями дивиденды практически в полном объеме тем или иным образом направлялись в адрес иностранных компаний, зарегистрированных в юрисдикции Британских Виргинских островов, относящейся к оффшорной зоне (приказ Минфина России от 13.11.2007 № 108н)».*

## Тренд судебной практики по применению концепции бенефициарного собственника (3)

### Выводы суда (продолжение):

- 2) Налоговые органы широко используют информацию, полученную от уполномоченных государственных органов других юрисдикций: как письменные ответы, так и документы в отношении конкретных юридических лиц (в рассматриваемом деле это Республика Кипр), а также сведения, находящиеся в различных база данных.

*«Из анализа представленных компетентными органами республики Кипр ответов на запросы инспекции и отчетов Совета директоров вышеуказанных иностранных компаний следует...»*

*«Согласно данным из финансовой отчетности иностранных компаний они не обладают имуществом или иными предпринимательскими активами, кроме акций заявителя. Доходы иностранных организаций на 99% состоят из дивидендов, получаемых по акциям общества».*

## Тренд судебной практики по применению концепции бенефициарного собственника (4)

### Выводы суда (продолжение):

- 3) Если получатель дивидендов использовал денежные средства в расчетах между взаимозависимыми лицами, например в целях гашения займа, полученного от взаимозависимого лица, то данные факты не рассматриваются как доказательство самостоятельности в распоряжении полученными денежными средствами.

*«Довод общества об использовании компанией Pearlgreen Limited полученных дивидендов на погашение займа аффилированной с заявителем компании Sungrebe Investments Limited (Британские Виргинские острова), в отличии от других компаний перечисляющих полученные средства в качестве дивидендов, что, по мнению общества, свидетельствует о самостоятельной деятельности этой компании, судом не принимается в виду следующего.*

*Судом из анализа представленных документов и пояснений установлено, что заем был ранее выдан для покупки акций общества, в связи с чем, фактически заявитель выплаченными дивидендами погасил ранее полученный заем на покупку акций, что равноценно переводу денежных средств в виде дивидендов через техническую компанию в оффшорную юрисдикцию, то есть аналогично выплате за счет дивидендов заявителя дивидендов акционерам, зарегистрированным в оффшорной юрисдикции».*

## Тренд судебной практики по применению концепции бенефициарного собственника (5)

### Выводы суда (продолжение):

- 4) При толковании СОИДН между Россией и Республикой Кипр суд основывается на Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития об избежании двойного налогообложения по налогам на доход и капитал и Комментариях к ней, несмотря на то, что Россия не является членом ОЭСР.

*«Довод заявителя о неправомерности применения комментариев к Модельной конвенции ОЭСР судом не принимается, поскольку основные положения Соглашения в части дивидендов практически в полном объеме соответствует тексту Модельной Конвенции, в связи с чем при толковании текста Соглашения судом может учитываться позиция, изложенная в официальных комментариях к Модельной конвенции ОЭСР в отношении дохода и капитала».*

# Тренд судебной практики по применению концепции бенефициарного собственника (6)

## Выводы суда (продолжение):

- 4) *«Указанное в пункте 2 статьи 10 Соглашения о «наличие у получателя дохода фактического права на распоряжение дивидендами» связано с пресечением возможного незаконного использования преимуществ, предоставляемых Соглашением, что прямо следует из пункту 9.5. Комментариев к статье 1 Модельной конвенции ОЭСР, согласно которому "...преимущества конвенции об избежании двойного налогообложения не должны предоставляться в тех случаях, когда главной целью определенных сделок или соглашений является обеспечение более выгодного положения в части налогообложения и когда получение более благоприятного режима в этих условиях противоречит целям и задачам соответствующих договорных положений...».*

*«В комментарии к статье 10 Модельной конвенции ОЭСР, посвященной дивидендам (пункт 12), указано, что «...Требование о бенефициарной собственности было введено в пункте 2 статьи 10 в целях прояснения значения слов «выплачиваемые...резиденту» как они используются в пункте 1 этой статьи. Из этого со всей очевидностью следует, что государство источника не обязано отказываться от права на налогообложение дивидендов только потому, что доход был немедленно получен резидентом государства с которым государство источника заключило конвенцию. Термин «собственник-бенефициар» не используется в узком техническом смысле, скорее его следует толковать в контексте и в свете целей и задач конвенции, включая избежание двойного налогообложения и предупреждение уклонения от уплаты налогов...».*

## Тренд судебной практики по применению концепции бенефициарного собственника (7)

- 5) Рассматривая вопрос о наличии оснований для применения положений Модельной конвенции и Комментариев к ней суд учел, что при принятии официальных Комментариев к Модельной конвенции был предусмотрен раздел «Позиции государств, не являющихся членами ОЭСР, в отношении модельной налоговой конвенции ОЭСР».

*«По тексту Раздела "Позиции стран, не являющихся участниками ОЭСР" Россией выражено согласие с толкованием и применением всех основных положений Модельной налоговой конвенции и Официальных Комментариев к ней».*

# ВЫВОДЫ



Оказано негативное влияние на инвестиционный климат России – инвесторам дали понять, что правила налогообложения их доходов от источников в Российской Федерации могут кардинально изменяться и такие изменения могут иметь обратную силу.



При принятии решения целесообразно было оценить – насколько положительный эффект от доначислений за счет ретроспективного применения концепции фактического получателя дохода превысит снижение потенциальных инвестиций в экономику России.



Упущена возможность – публичное объявление о том, что все выплаты, которые производятся в адрес нерезидентов с 01.01.2015 контролируются по новым правилам, которые, однако, не распространяются на платежи, произведенные 31.12.2014 и ранее, показало бы – государство последовательно в проводимой экономической политике и не допускает ретроспективного применения норм ухудшающих положение налогоплательщиков, иностранных инвесторов.

## Благодарим за внимание!

101990, Москва, ул. Мясницкая, д.44/1

Телефон (495) 737 5353

Факс (495) 737 5347

E-mail [fbk@fbk.ru](mailto:fbk@fbk.ru)

