

**Фактическое право на доход: обзор
последних законодательных
нововведений**

Евгений Непомнящих

22 февраля 2019 года

О чем пойдет речь?

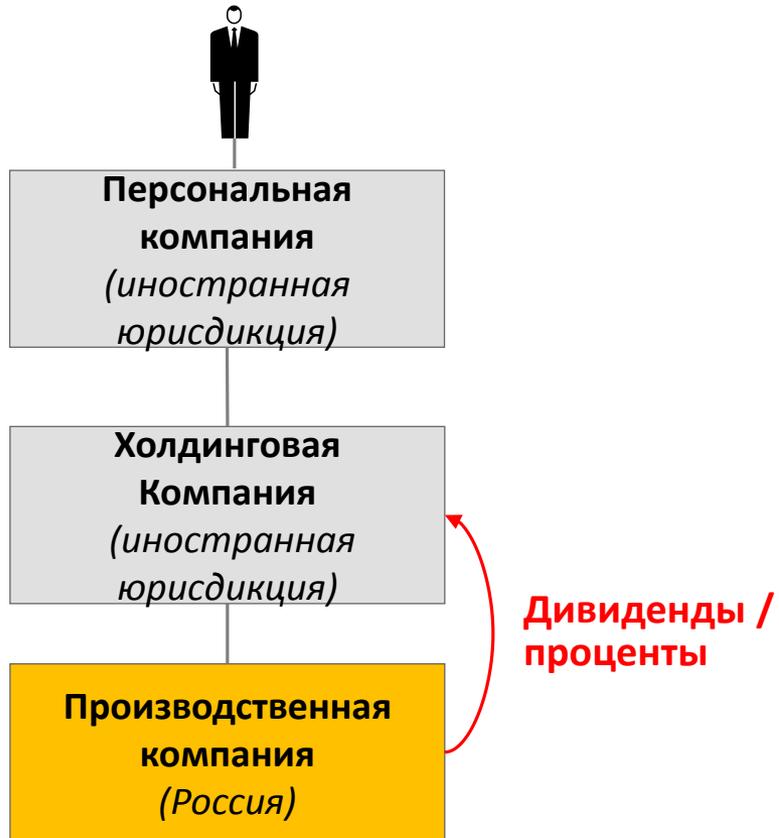
- ▶ В чем состоят основные изменения законодательства о фактическом праве на доход, кого они коснутся и для кого будут благоприятны?
- ▶ Какие практические проблемы решают новые правила?
- ▶ Какие спорные или проблемные аспекты все еще остаются открытыми и существует ли потенциал для дальнейших поправок?
- ▶ Создает ли новое законодательство новые проблемы для бизнеса и чего ожидать от применения новелл налоговыми органами?

В чем состоят основные изменения законодательства о фактическом праве на доход, кого они коснутся и для кого будут благоприятны?

Краткий обзор ключевых изменений

- ▶ Наличие фактического права на доход (далее - ФПД) определяется отдельно к каждой выплате дивидендов и / или группе выплат дохода в рамках одного договора
- ▶ Можно применять «сквозной подход» в случае, когда первый получатель выплаты – налоговый резидент в стране без налогового соглашения с Россией
- ▶ «Сквозной подход» может применяться для всех доходов от российских источников, а не только для дивидендов (как это формально следовало из предыдущей редакции)
- ▶ Освобождение от налога для «закольцованных» структур владения – покрывает ситуации, когда российская организация выплачивает дивиденды иностранной организации, при этом их фактическим получателем является сама российская организация
- ▶ Приняты положения по применению правил о фактическом получателе дохода при операциях РЕПО (в период между исполнением первой и второй части РЕПО) и займов ценными бумагами
- ▶ Предусмотрено применение «сквозного подхода» для «специальных субъектов» (физических лиц, государственных суверенных фондов; организаций, котируемых на биржах, а также организаций с гос. участием)
- ▶ Иные аспекты

Применительно к каждой выплате (1/2)



Суть изменения:

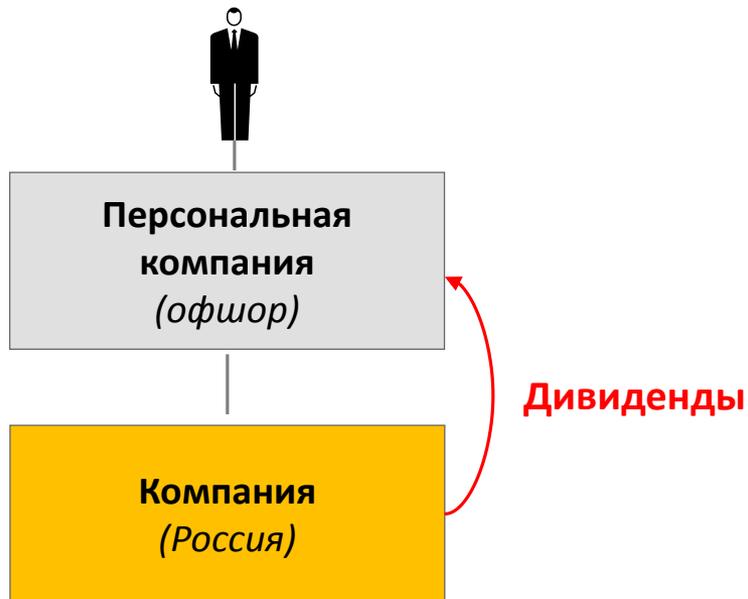
- ▶ Возможно наличие ФПД в отношении одного вида дохода (например, дивидендов) или выплаты в рамках одного вида дохода и отсутствие в отношении другого

Применительно к каждой выплате (2/2)

Вопросы:

- ▶ Означает ли это, что при анализе на предмет ФПД возрастает роль денежных потоков? Снижается ли роль иных факторов (например, виды деятельности иностранной компании)?
- ▶ Возможно ли применение «сквозного подхода» в отношении одних выплат и наличие ФПД в отношении других?
- ▶ Непризнание ФПД по дивидендам не породит ли в будущем проблем при продаже акций?
- ▶ Следует ли из формулировки «группа выплат дохода в рамках одного договора», что правила, помимо дивидендов, применяются лишь к процентам/роялти?

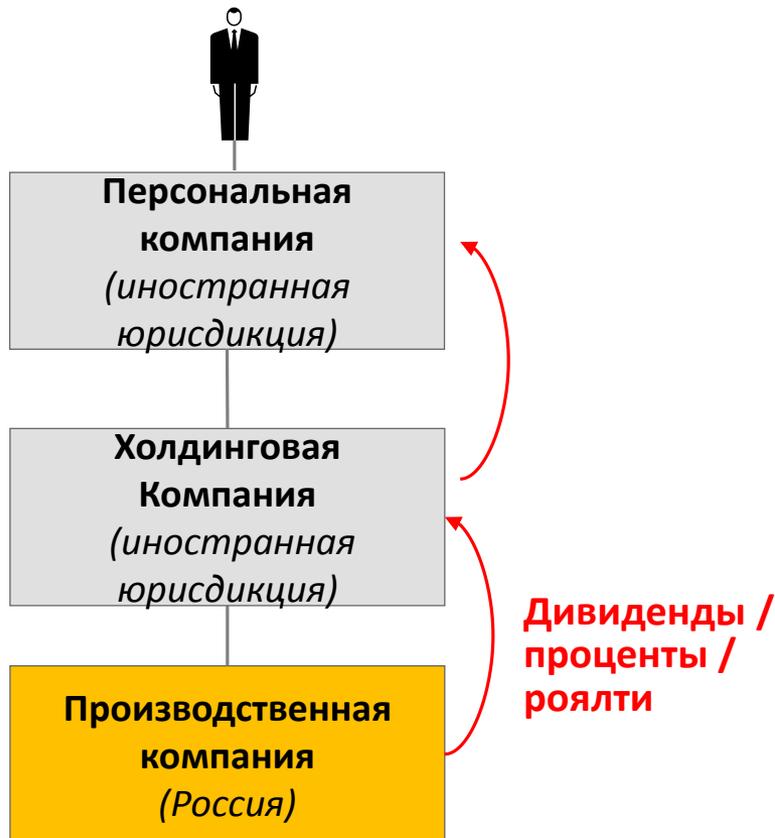
«Сквозной подход» возможен при выплатах резидентам всех стран



Суть изменения:

- ▶ «Сквозной подход» возможен:
 - При выплатах в пользу резидентов из стран, с которыми нет налоговых соглашений
 - При выплатах в пользу иностранных структур без образования юридического лица
- ▶ При этом уточнен порядок в части, когда налоговый агент знает, что иностранное лицо, обладающее ФПД, не подпадает под действие налогового соглашения

«Сквозной подход» применим для всех доходов от российских источников (1/2)



Суть изменения:

- ▶ «Сквозной подход» применим для всех доходов от российских источников (не только для дивидендов, как формально следовало из предыдущей редакции)
- ▶ Изменения вступили в силу с 1 января 2018 года

«Сквозной подход» применим для всех доходов от российских источников (2/2)

Вопросы:

- ▶ Речь идет о процентах, дивидендах, роялти? Или более широком виде доходов?
- ▶ Доходы от продажи акций/долей подпадают под «сквозной подход»? Если да, то как считать налоговую базу?
- ▶ Применяется ли норма, если меняется природа дохода, например, российская компания выплатила роялти, а затем иностранная компания распределила дивиденды?
- ▶ «Сквозной подход» не «работает» в структурах с частными фондами / трастами? Например, российская компания выплачивает дивиденды, а физическое лицо получает уже выплату из траста («... прямо участвует в лице, признавшем отсутствие фактического права на доход в виде дивидендов, вправе признать фактическое право на указанный доход»)

Освобождение для «закольцованных» структур владения (с 1 января 2018 года)

Суть изменения:

- ▶ Доход РосКо не подлежит налогообложению если:
 - ИноКо признает отсутствие ФПД в отношении дивидендов (их части)
 - ФПД признает лицо доля прямого/ косвенного участия которого в ИноКо не менее 50%
 - по акциям / долям которого выплачиваются дивиденды
 - Срок владения не менее 365 календарных дней (на дату принятия решения о выплате дивидендов)



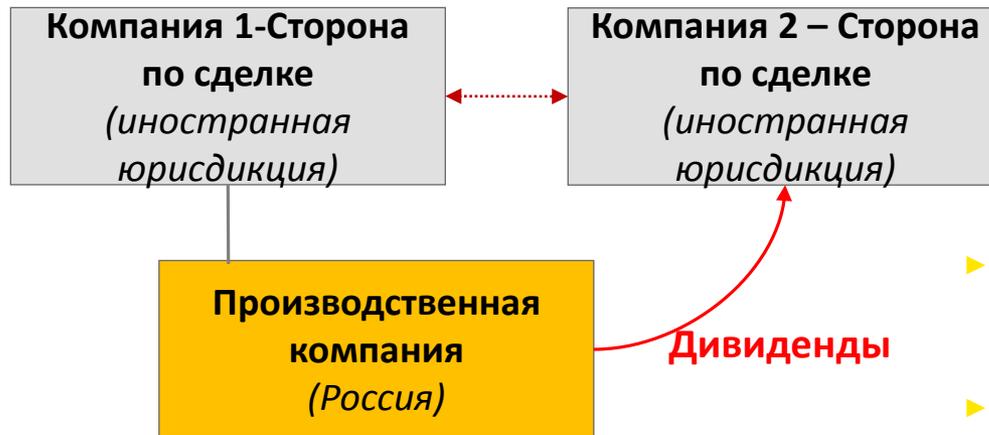
Освобождение для «закольцованных» структур владения (с 1 января 2019 года)



Суть изменения:

- ▶ РосКо признается ФПД в отношении своих же дивидендов, если ее дочерняя ИноКо (прямое владение) не обладает ФПД на эти дивиденды:
 - В части доли прямого участия РосКо в ИноКо
 - Не > суммы дивидендов ИноКо + сумма налога у источника
 - ИноКо должна выплатить дивиденды в течение 120 дней
 - РосКо обязана уведомить депозитарий до даты выплаты дохода
- ▶ Если ИноКо распределит меньшую сумму дивидендов в пользу РосКо, то такое превышение подлежит обложению по 15% ставке (уплата налога не позднее 10 дней по истечении 120 дней)
- ▶ Таким образом, исключаются требования о минимальном сроке и доле владения РосКо в ИноКо, но вводятся ограничения по срокам осуществления выплат

РЕПО / займы ценными бумагами (1/2)



Суть изменения:

- ▶ При выплате дохода по ценной бумаге, которая является предметом договора займа / РЕПО / иных аналогичных договоров, заемщик / покупатель может сообщить налоговому агенту, что не является ФПД
При этом указывает ФПД и предоставляет документы
- ▶ Применительно к дивидендам условие о прямом / косвенном владении считается выполненным
- ▶ Изменения вступили в силу с 1 января 2018 года

РЕПО / займы ценными бумагами (2/2)

Вопросы:

- ▶ Насколько широко можно толковать термин «аналогичность». Непоименованные, смешанные договоры?
- ▶ Может покрывать способы обеспечения обязательств – например, залог?
- ▶ Договор может быть заключен по праву любой страны?
- ▶ Норма про прямое/косвенное участие лица, имеющего ФПД «..считается выполненным ..» для НК РФ и международных договоров. Насколько широко она должна толковаться? Например, покрывает ли она «период владения»?

«Специальные субъекты»

- ▶ Впервые предусмотрено «упрощенное» признание ФПД, включая применение «сквозного подхода» для «специальных субъектов»:
 - ▶ физических лиц (независимо от их резидентства)
 - ▶ государственных суверенных фондов
 - ▶ организаций, чьи обыкновенные акции / депозитарные расписки допущены к обращению на российских или иностранных биржах, расположенных в государствах-членах ОЭСР. Доля таких ценных бумаг должна превышать 25% уставного капитала
 - ▶ организаций с российским и (или) иностранным гос. участием (если такое иностранное государство (территория) не включено в «черный» список ФНС и доля такого участия составляет не менее 50%)
- ▶ Необходимое условие – предоставление письма подтверждения ФПД и подтверждающих документов
- ▶ Норма вступила в силу с 1 января 2018 года
- ▶ Более низкий стандарт доказывания ФПД у таких субъектов? Например, придется ли физическим лицам доказывать отсутствие финансовых обязательств перед третьими лицами?

Иные аспекты

- ▶ Установлена возможность применять «сквозной подход» при непропорциональной выплате дивидендов
- ▶ К прямому участию **приравнивается** косвенное участие лица, имеющего ФПД на дивиденды, полученные международной холдинговой компанией
- ▶ В отношении физических лиц – налоговых резидентов «распространили» ретроспективно (с 1 января 2018) применение правил ФПД по удержанию налоговыми агентами на иные доходы (не только на дивиденды)

**Какие практические проблемы решают
новые правила?**

Новые правила позволяют решить ряд проблем

- ▶ «Легитимируют» применение «сквозного подхода» к процентам и роялти
- ▶ Устраняют риск по применению «сквозного подхода» в структурах владения с промежуточным получателем – резидентом офшора
- ▶ Позволяют пересмотреть подходы по «позиционированию» и использовать «раздельное» признание ФПД по разным видам выплат
- ▶ Устанавливают более простые «стандарты» признания ФПД у специальных субъектов
- ▶ Установлены специальные правила для особых сложных случаев применения ФПД (займы ценными бумагами / сделки РЕПО)

Какие спорные или проблемные аспекты все еще остаются открытыми и существует ли потенциал для дальнейших поправок?

Открытые проблемы

- ▶ Не урегулирован вопрос про ведение активной предпринимательской деятельности на уровне иностранной компании (например, холдинговой)
 - *примечательно, что предлагалась новая редакция «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, которые (как риски, так и функции) характерны для осуществляемых такими лицами видов деятельности)»*
- ▶ Не синхронизировано применение «сквозного подхода» и условия про инвестирование / условия о минимальном проценте владения акциями по налоговым соглашениям
- ▶ Применение правил к совместным предприятиям / Joint ventures
- ▶ Получение подробной информации для оценки ФПД у независимых лиц
- ▶ Отсутствие критериев по перераспределению дохода третьим лицам
 - *Осталась формулировка «... прямо или косвенно выплачивая такие доходы (полностью или частично) этому иному лицу...»*

Создает ли новое законодательство новые проблемы для бизнеса и чего ожидать от применения новелл налоговыми органами?

Ожидания от применения налоговыми органами

- ▶ Будет более пристальный анализ наличия у получателя статуса ФПД по каждой дивидендной выплате/каждой группе договорных выплат
- ▶ Законодательно дан «ориентир» на предпочтение «специальных субъектов» в качестве ФПД
- ▶ Такой «ориентир» является альтернативой стратегии увеличения экономического присутствия в иностранных юрисдикциях (в частности, для холдинговых компаний)? Отсутствие «специального субъекта» может рассматриваться как отрицательный фактор?
- ▶ Даже при наличии «специального субъекта» в структуре выплат в качестве ФПД налоговые органы будут запрашивать дополнительные подтверждения наличия фактического права у соответствующих лиц? Например, при наличии у таких лиц финансовых обязательств перед третьими лицами
- ▶ Ожидаемо повышенное внимание на непропорциональное распределение прибыли и применение «сквозного подхода»

Вопросы? Идеи? Сомнения?

Обращайтесь!



**Евгений
Непомнящих**
Директор,
Международное
налоговое
планирование
EY Россия, Москва

+7 985 20811 45 (моб.)
Evgeny.Nepomnyashchikh@ru.ey.com