



Бенефициарный собственник – текущая практика применения концепции



Фактический Получатель Дохода - Кто это?



Фактический Получатель Дохода

Лицо имеет право **самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться** доходом

Лицо, в интересах которого иное лицо **правомочно распоряжаться** таким доходом

При определении бенефициарного собственника учитываются выполняемые **функции** и принимаемые **риски** таким лицом



НЕ Фактический Получатель Дохода

Обладает **ограниченными полномочиями** в отношении распоряжения доходом

Осуществляет в отношении дохода **посреднические функции**

Не осуществляет никаких иных **функции** и не принимает на себя никаких **рисков**

Прямо или косвенно **выплачивает доход** полностью или частично лицу, которое при прямом его получении не имело бы права на применение льгот по СИДН

Выплата каких доходов в зоне риска?



Подход Минфина, ФНС РФ:

— Все типы доходов, выплачиваемых от источников в РФ

- С 1 января 2017 года «...иностранная организация **должна** представить налоговому агенту подтверждение фактического права на доход» **НК РФ не определяет, в какой форме иностранная компания должна дать подтверждение фактического права на доход**
- **Позиция Минфина РФ:** Агент должен запросить документы в той степени, в которой это необходимо для формирования мнения о статусе ФПД

Бенефициарный собственник: подход ФНС России



**ФНС России
обобщила критерии,
которые
необходимо
принимать во
внимании при
анализе компании
как бенефициарного
собственника
доходов:**



**Письмо ФНС России
№ СА-4-7/9270@ от
17 мая 2017 года**

**Иностранная компания должна иметь экономическое присутствие в государстве своего
налогового резидентства:**



Осуществлять
предпринимательскую
деятельность (не
являться лишь
транзитной
структурой)



Владеть
необходимыми
активами для ее
осуществления
(персонал, офис),
нести хозяйственные
расходы (например,
арендные платежи,
зарплата)



В отношении
используемых
активов иностранная
компания должна
нести риски
наступления
негативных
последствий и иметь
необходимые
средства для их
урегулирования



Полученный от
источников в РФ
доход иностранная
компания должна
использовать в
предпринимательской
деятельности
(получать
непосредственную
выгоду от дохода)

**Иностранная компания имеет широкие полномочия по распоряжению полученным от источников
в РФ доходом**



Директоры компании самостоятельно принимают
решения



Компании отсутствуют фактические и юридические
обязательства по дальнейшему перечислению
дохода, в особенности, в отношении лиц, которые
находятся в юрисдикциях, не имеющих СИДН с РФ

**Анализироваться должна не только спорная сделка, а экономическая деятельность группы в
целом**

«Бенефициарный собственник» – КТО ЭТО?



Подход ФНС РФ:

— Письмо № СА-4-7/9270@ от 17 мая 2017 года



**Налоговые органы
могут
использовать
следующие
источники**



**Для отказа при применении льгот по СИДН налоговые органы не должны устанавливать
конечного фактического получателя дохода**

Налоговый агент – обязанности

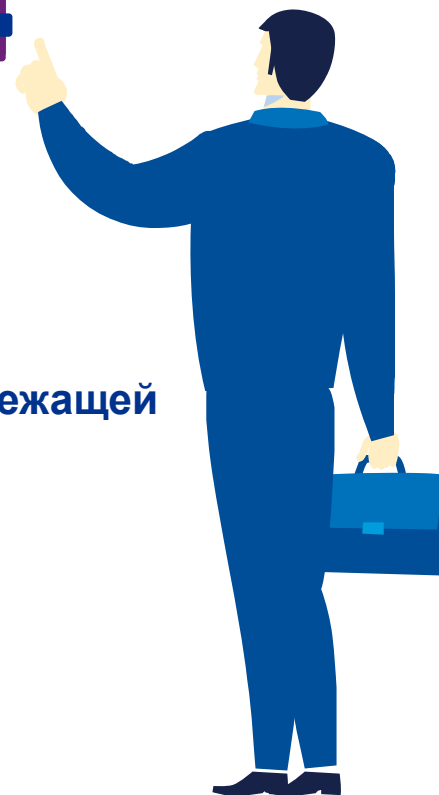
- **Ответственность за правильность исчисления и удержания налога у источника** (включая правильность применения льгот по СИДН) **несет налоговый агент** (ст. 312 НК РФ, Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57)

С налогового агента могут быть взысканы



Сумма налога
Пени
Штраф

20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению



Проверка статуса иностранного получателя дохода

Шаг 1 Иностранному получателю дохода **признает наличие / отсутствие** фактического права на доход

Шаг 2 Запрос **документов**, подтверждающих фактическое право на доход

Шаг 3 Создание досье («Defense file») на иностранного получателя дохода



Учредительные документы (разграничения полномочий между учредителями и исполнительными органами получателя дохода)



Оценка функций и рисков по договору



- Разрешение на осуществление деятельности (если применимо),
- Договоры с контрагентами
- Документы о наличии квалифицированного персонала оборудованного офиса



Оценка полномочий по распоряжению доходом



Финансовая отчетность, отчет о движении денежных средств



Исключение признаков «искусственного» избежания налогообложения



Налоговые декларации, налоговые отчеты, налоговые регистры

Практические аспекты применения концепции:

Применение концепции «сквозного» подхода: спорные вопросы



**Применяется ли
концепция
«сквозного» подхода?**

- К иным видам доходов (кроме дивидендов)
- При переквалификации доходов
- При наличии офшорных компаний в цепочке владений
- При невыполнении инвестиционного критерия, установленного СИДН
- При получении дохода от реализации акций российских организаций
- Если денежные средства не распределяются до уровня конечных акционеров группы

Алгоритм действий-анализ статуса иностранной компании



Практические аспекты применения концепции: Применение концепции «сквозного» подхода



- Положения СИДН применяются к лицу, имеющему фактическое право на доходы даже в том случае, если такое лицо не является непосредственным получателем доходов от источников в РФ
- Косвенное участие каждого последующего лица приравнивается к прямому участию
- Обязательное условие – информирование налогового органа по месту постановки на учет российской компании, выплачивающей доход, о налогообложении доходов, выплаченных в адрес иностранного лица, не имеющего фактического права на их получение

Если лицом, имеющим фактическое право на доходы, является:

- **Налоговый резидент РФ** – налогообложение в соответствии с НК РФ:
 - Физические лица – 13% в отношении дивидендов
 - Юридические лица – в отношении дивидендов 0% (при соблюдении условий)/в иных случаях 13%
- **Иностранному налоговому резиденту** – ставка налога согласно СИДН / в иных случаях 15%

Практические аспекты применения концепции: Применение концепции «сквозного» подхода:

Пример 1



- При выплате дивидендов (процентов, роялти) Операционной компанией (РФ) в пользу Субхолдинговой компании (Кипр) существует риск того, что налоговые органы РФ откажут в применении льготных положений СИДН Россия-Кипр (5% налог у источника выплаты дивидендов) и применят ставку 15% в соответствии с НК РФ на основании следующего:
- Ни Субхолдинговая компания (Кипр), ни Физическое лицо (Россия) не являются бенефициарными собственниками дохода
- Холдинговая компания (БВО) является бенефициарным собственником дохода
- Между Россией и БВО СИДН не существует



Есть ли решение?

Практические аспекты применения концепции: Налоговый резидент РФ

Пример 1



Добровольно признать Холдинговую компанию,
зарегистрированную на БВО налоговым резидентом РФ



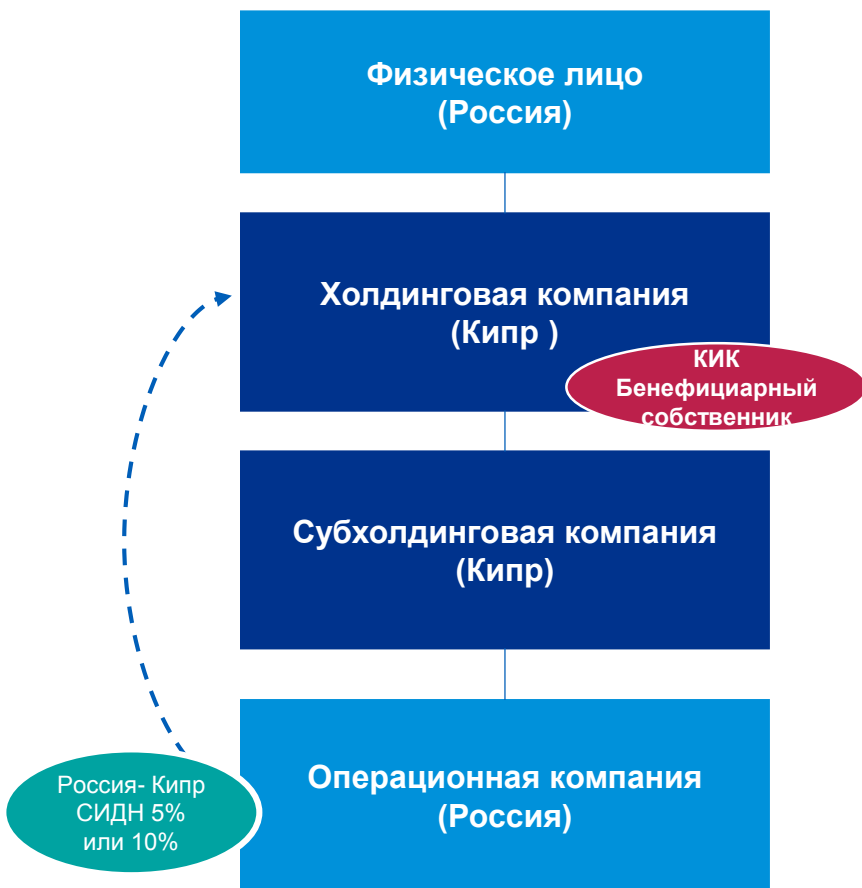
Возможность применять 0% налог на дивиденды для
российских компаний (владение не менее 50% компанией,
выплачивающей дивиденды на протяжении 365 дней



- (1) Существует ли риск отказа в добровольном признании
Холдинговой компании (БВО) налоговым резидентом РФ,
т.к. у БВО нет СИДН
- (2) Существует ли риск отказа в применении 0% ставки при
получении дивидендов при принудительном, а не
добровольном признании налоговым резидентом

Практические аспекты применения концепции: Невыполнение требований СИДН

Пример 2



Статья 10 Россия Кипр СИДН:

5 % от общей суммы дивидендов, если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, **прямо вложило в капитал компании**, выплачивающей дивиденды, сумму, эквивалентную не менее 100 000 евро

Согласованные российской и кипрской сторонами Меморандумы

"Прямым вложением" в капитал организации считается как приобретение акций при первичной или последующих эмиссиях, так и покупка акций через фондовую биржу или непосредственно у предыдущего владельца акций



Прямое вложение осуществление непосредственно самим лицом, имеющим фактическое право на дивиденды (бенефициаром)

Письмо ФНС № СД-4-3/13329@ от 10 июня 2017 года: льготная ставка 5% может применяться к дивидендам, которые уплачиваются российской компанией Кипрской холдинговой компании

Практические аспекты применения концепции: Применение концепции «сквозного» подхода: СП- конфликт интересов инвесторов?

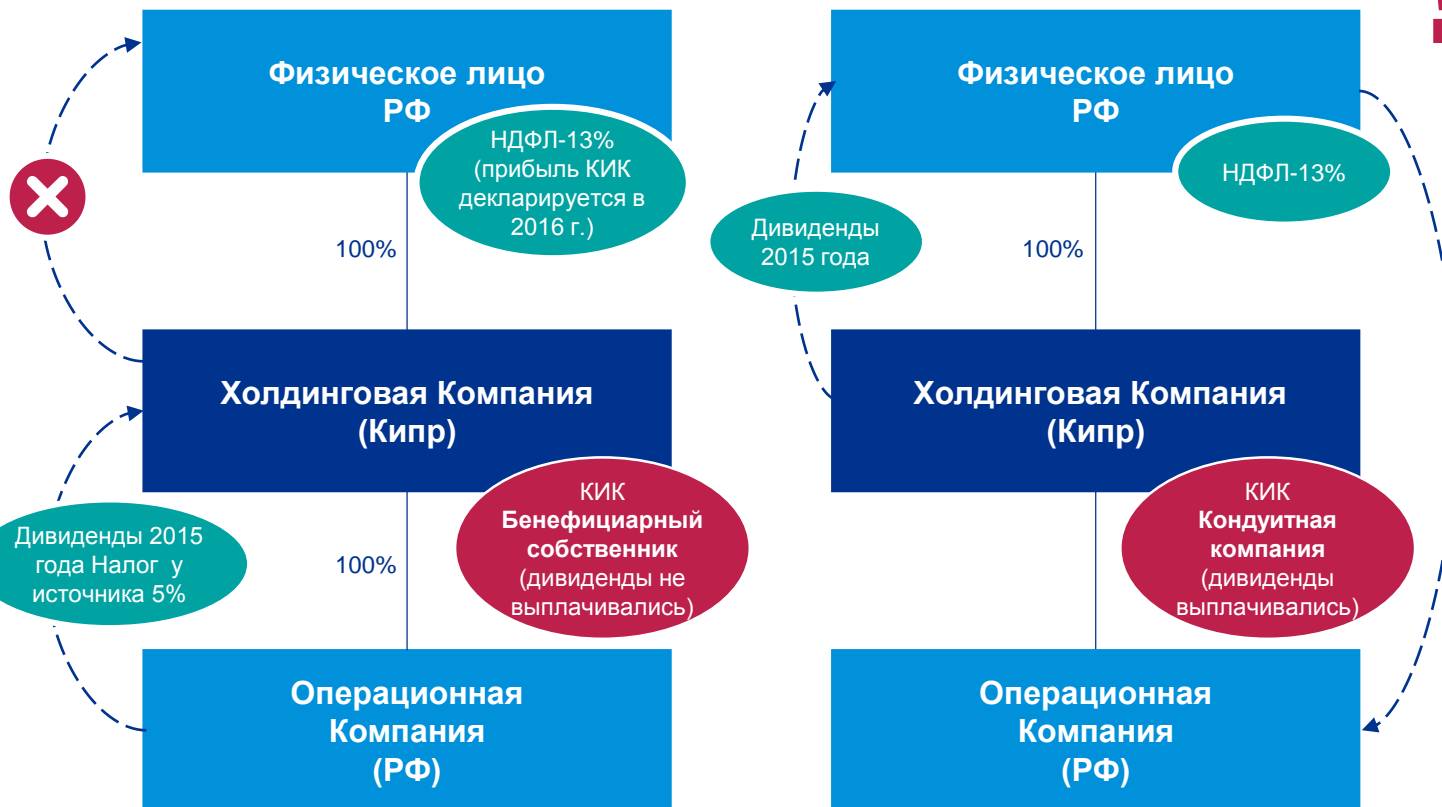
Пример 3



Практические аспекты применения концепции: «Бенефициарный собственник» vs КИК

2015 г.

2016 г.



Происходит двойное налогообложение в РФ одного и того же дохода, распределяемого в разные налоговые периоды

Более выгодно для КИК распределять всю прибыль

Иностранная компания будет признаваться конduitной

Возможность применения сквозного подхода
(13% НДФЛ вместо 31% (5%+ 13% + 13%))

Тенденции судебной практики по применению концепции



Распределение имущества в пользу иностранной организации



Дело Владимирэнергосбыт (А11-6602/16) (апелляция, май 2017)

Британские
Виргинские
острова

Ronix Ltd.

Перечисления
на сумму 797
млн руб.

Кипр

Mosslow Ltd.

Продажа 100%
доли ООО
«Энергосбыт»
за 100 млн руб.

Продажа 100%
доли ООО
«Энергосбыт»
за 900 млн руб.

Россия

ООО
«Энергосбыт»

Стоимость
недвижимости – более
50% балансовых
активов

ЗАО «ВТД МРГ»

ПАО
«Владимир-
энергосбыт»

- Один из учредителей
- Руководитель

Физ. лицо

Бывший
учредитель

- Член совета директоров
- Генеральный директор
управляющей компании

Признаки необоснованной выгоды:

- Решение приобрести долю принято ПАО «Владимирэнергосбыт» до того, как Mosslow Ltd. стала владеть этой долей
- Расчетные счета Mosslow Ltd и Физ.лица открыты в одном банке в один день. Покупка доли осуществлена за счет займа от Физлица (100 млн руб.), который возвращен сразу после ее перепродажи
- Сделки по перепродаже проведены в течение непродолжительного времени (в период с мая по сентябрь 2011 года)

Mosslow Ltd – не бенефициар, т.к.:

- Единственный участник – резидент BVI, которому перечислен доход от продажи доли
- Единственная доходная операция – продажа доли, иные доходы и расходы, а также активы отсутствуют;
- Налоги в 2009-2012 гг. не уплачивались, а в апреле 2013 Mosslow Ltd. ликвидирована

*Доначисления ПАО «Владимирэнергосбыт»: с полной величины дохода (900 млн руб.) в связи с отсутствием документального подтверждения расходов, понесенных Mosslow Ltd. (доля приобреталась за счет займа).
Основание – пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ, ставка 20%*

Удержание налога у источника процентных выплат



Дело ЗАО «Кредит Европа Банк» (А40-442/15)


(кассация, январь 2017)

- Credit Europe Bank S.A. размещал депозиты от своего имени, но в интересах других юридических и физических лиц (подтверждение: МСФО отчетность, забалансовый учет депозитов)
- Налоговый орган не мог установить владельцев доходов, т.к. в DTT Russia-Swiss до 2014 г. отсутствовало право запрашивать информацию
- ЗАО «Кредит Европа Банк» знал о режиме банковской тайны в отношении инвесторов, следовательно, осознавал посреднический характер деятельности Credit Europe Bank S.A. (подтверждение: ответ Credit Europe Bank S.A.)
- Действия ЗАО «Кредит Европа Банк» и Credit Europe Bank S.A. согласованные (подтверждение: бизнес-продукт по размещению «конфиденциальных» (фидуциарных) депозитов)

Судебная практика

Компания	Реквизиты дела (последняя инстанция)	Вид оспариваемого дохода
 Решения, принятые в пользу налоговых органов		
ОАО «Сахарный завод «Ленинградский»	Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 19 мая 2017 года № А32-18982/2016	Дивиденды
ПАО «Владимирская энергосбытовая компания»	Постановление 1-го Арбитражного апелляционного суда от 15 мая 2017 года по делу № А11-6602/2016	Доход от продажи доли
АО «ННК-Печоранефть»	Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 12 мая 2017 года по делу № А05-4077/2016	Проценты
ООО «Краснобродский Южный»	Постановление 7-го Арбитражного апелляционного суда от 11 апреля 2017 года по делу № А27-20527/2015	Дивиденды
ООО «Ритейл Тольятти»	Постановление 11-го Арбитражного апелляционного суда от 10 марта 2017 года № А55-12851/2016	Проценты
ЗАО «Кредит Европа банк»	Постановление Арбитражного суда Московского Округа от 25 января 2017 года по делу № А40-442/2015	Проценты
ПАО «Северсталь»	Постановление 9-го Арбитражного апелляционного суда от 7 октября 2016 года по делу № А40-113217/16-107-982	Дивиденды
«Банк Интеза»	Постановление Арбитражного суда Московского округа от 4 октября 2016 года по делу № А40-241361/15	Проценты
МДМ Банк	Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27 мая 2016 года по делу № А40-116746/2015	Проценты
ООО «Нестле»	Определение Верховного суда Российской Федерации от 29 февраля 2016 года по делу № А40-16883/15	Проценты
ООО «ТД Петелино»	Постановление 9-го Апелляционного суда от 4 августа 2015 года по делу № А40-12815/15	Роялти

Судебная практика

Компания	Реквизиты дела (последняя инстанция)	Вид оспариваемого дохода
 Решения, принятые в пользу налогоплательщиков		
ПАО «Челябэнергосбыт»	Решение Арбитражного суда Челябинской области от 03 мая 2017 года по делу № А76-20508/2016	Дивиденды
ООО «АртПак»	Решение Арбитражного суда Нижегородской области от 02 февраля 2017 года по делу № А43-20134/2016	Проценты
ОАО «Санкт-Петербург Телеком»	Проставление Арбитражного суда Московского округа от 15 января 2016 года по делу № А40-187121/14	Дивиденды
ЗАО «Вотек Мобайл»	Постановление Верховного суда Российской Федерации от 21 декабря 2015 года по делу № А14-13723/2013	Дивиденды
ОАО «Москоммерц-банк»	Постановление Арбитражного суда Московского округа от 19 мая 2015 года по делу № А40-100177/13	Проценты



kpmg.ru



kpmg.com/app

Информация, содержащаяся в настоящем документе, носит общий характер и подготовлена без учета конкретных обстоятельств того или иного лица или организации. Хотя мы неизменно стремимся представлять своевременную и точную информацию, мы не можем гарантировать того, что данная информация окажется столь же точной на момент получения или будет оставаться столь же точной в будущем. Предпринимать какие-либо действия на основании такой информации можно только после консультаций с соответствующими специалистами и тщательного анализа конкретной ситуации.

© 2017 АО «КПМГ», компания, зарегистрированная в соответствии с законодательством Российской Федерации, член сети независимых фирм КПМГ, входящих в ассоциацию KPMG International Cooperative ("KPMG International"), зарегистрированную по законодательству Швейцарии. Все права защищены.

KPMG и логотип KPMG являются зарегистрированными товарными знаками или товарными знаками ассоциации KPMG International.