
Аккаунтор Россия

Налоговые аспекты платежей в пользу иностранных компаний: подтверждение собственности на доход

Евгений Сумин

Заместитель директора департамента налогового консультирования и аудита

Изменение статьи 312 Налогового кодекса с 2017 года

До 2017 года

Статья 312. Специальные положения
Налоговый агент, выплачивающий доход, для применения положений международных договоров Российской Федерации **вправе запросить** у иностранной организации подтверждение, что эта организация имеет фактическое право на получение соответствующего дохода

С 2017 года

Статья 312. Специальные положения
Иностранная организация **должна представить** налоговому агенту, выплачивающему доход, для применения положений международных договоров Российской Федерации, подтверждение, что эта организация имеет фактическое право на получение соответствующего дохода.
Предоставление указанного подтверждения **является основанием для освобождения** такого дохода от удержания налога у источника выплаты или удержания налога у источника выплаты по пониженным ставкам

Применяемые термины

Налоговый кодекс	ОЭСР и другие источники
Лицо, имеющее фактическое право на получение дохода	Бенефициарный собственник (Beneficial Owner)

Эволюция комментария о бенефициарном собственнике в модельной конвенции ОЭСР

1977

- *Посредники (агенты, номинальные лица) мельком упомянуты в качестве примера ситуаций, когда лицо может не являться бенефициарным собственником.*
- *Определение термина не приводится.*

2003

- *Конduitные компании, действующие в качестве фидуциара или администратора, приведены в качестве дополнительного примера.*
- *Определение термина не приводится.*

2011

- *Бенефициарный собственник – это получатель дохода, который имеет полное право пользования полученным доходом и это право пользования не ограничено договорным или законным обязательством «передать» доход иному лицу.*

Форма подтверждения

Подтверждение фактического права на получение дохода

Часть 1. Общая информация
Налогоплательщик
Налоговый период
Доход
Получатель (+) дохода по договору
Бенефициарный собственник

Часть 2. Заявление фактического права на доход

Часть 3. Пояснения

Подпись получателя дохода / бенефициарного собственника

Приложение (подтверждающие документы)

Предоставляется получателем дохода
налогоплательщику

До выплаты дохода

Является необходимым условием для
применения соглашения об избежании
двойного налогообложения

Подписывается бенефициарным
собственником, а также получателем
дохода по договору (желательно)

Обычно на нескольких языках

Форма подтверждения. Общая информация

Подтверждение фактического права на получение дохода

Часть 1. Общая информация
Налогоплательщик
Налоговый период
Доход
Получатель (-и) дохода по договору
Бенефициарный собственник

Часть 2. Заявление фактического права на доход

Часть 3. Пояснения

Подпись получателя дохода / бенефициарного собственника

Приложение (подтверждающие документы)

Налогоплательщик: наименование, ИНН, адрес.

Налоговый период: год.

Доход: вид дохода, сумма дохода, договор.

Получатель дохода по договору: наименование, идентификационный номер налогоплательщика, адрес.

Бенефициарный собственник: наименование, идентификационный номер налогоплательщика, адрес, налоговое резидентство.

Форма подтверждения. Заявление собственника

Подтверждение фактического права на получение дохода

Часть 1. Общая информация

Налогоплательщик
Налоговый период
Доход
Получатель (-и) дохода по договору
Бенефициарный собственник

Часть 2. Заявление фактического права на доход

Часть 3. Пояснения

Подпись получателя дохода / бенефициарного собственника

Приложение (подтверждающие документы)

Форма подтверждения. Пояснения

Подтверждение фактического права на получение дохода

Часть 1. Общая информация
Налогоплательщик
Налоговый период
Доход
Получатель (+) дохода по договору
Бенефициарный собственник

Часть 2. Заявление фактического права на доход

Часть 3. Пояснения

Подпись получателя дохода / бенефициарного собственника

Приложение (подтверждающие документы)

1. Краткое описание деятельности получателя дохода, а также бенефициара (если другое лицо);
2. Является ли получатель дохода акционерным обществом акции которого обращаются на организованном рынке;
3. Сведения о налоговом режиме в стране получателя дохода: подпадает ли получатель под льготное налогообложение;
4. Количество работников получателя дохода.

Полный пакет документов

Подтверждение фактического права на получение дохода

Часть 1. Общая информация
Налогоплательщик
Налоговый период
Доход
Получатель (-и) дохода по договору
Бенефициарный собственник

Часть 2. Заявление фактического права на доход

Часть 3. Пояснения

Подпись получателя дохода / бенефициарного собственника

Приложение (подтверждающие документы)

1. Подтверждение фактического права
2. Выписка из корпоративного реестра страны получателя дохода
3. Устав бенефициара
4. Решение об избрании (назначении) руководителя
5. Финансовая отчетность за последний год (с сопоставимыми данными за 1-2 предыдущих года) – возможно дополнительно промежуточную отчетность
6. Иные документы (по ситуации):
 - письма/комментарии/разъяснения от бенефициара/получателя дохода
 - скриншоты сайтов
 - копии договоров/бухгалтерских регистров

Практика раскрытия информации о бенефициарах (выводы ОЭСР)

1. СМИ и онлайн ресурсы (wiki – сайты, на которых пользователи могут изменять и добавлять информацию) в большинстве случаев являются лучшим источником информации о собственности и контроле, чем годовая отчетность, сайты компаний и сайты бирж.
2. Основой и самый очевидный источник информации о бенефициарном собственнике – корпоративная отчетность – не всегда содержит полезную и доступную информацию. Компании выполняют минимальные требования к раскрытию информации и не раскрывают ничего дополнительно. Минимальные требования к раскрытию представляют собой шаблонные и общие заявления.
3. Раздел «Инвесторам» на корпоративных сайтах обычно не очень интерактивны (не обеспечивают двустороннего взаимодействия). Если информация предоставляется (в редких случаях), сайты содержат только шаблонную, стандартизированную информацию.
4. Сайты бирж часто имеют интерактивные средства работы со сведениями о компании, однако не позволяют быстро ознакомиться с текущей структурой собственности и контроля.

Опыт других стран. КНР – признаки номинальной компании (Guo Shui Han [2009] No. 601, «Circular 601»)

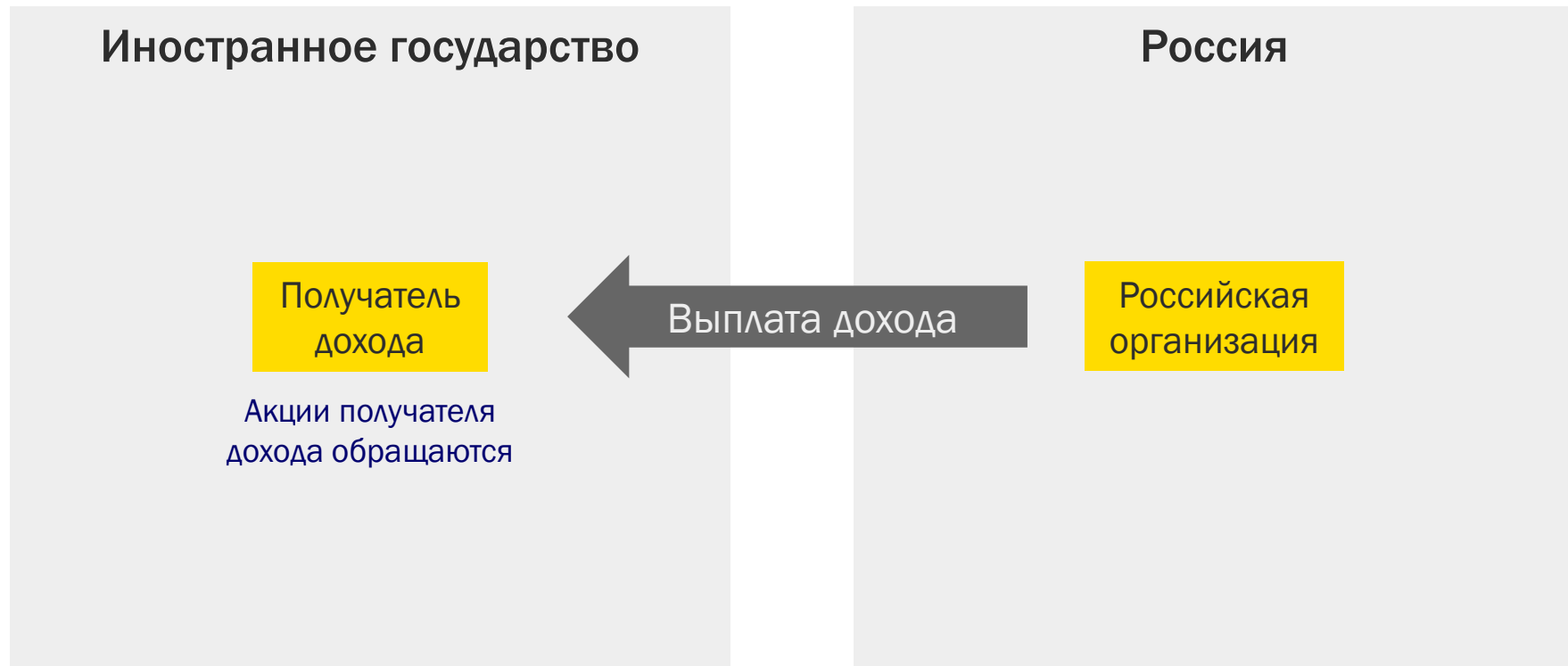
1. Получатель дохода обязан уплатить/перечислить резиденту другой юрисдикции всю или основную часть (например, более 60%) дохода в течение [заранее] определенного периода времени (например, 12 месяцев после получения).
2. Получатель не осуществляет (или почти не осуществляет) операционной деятельности кроме владения имуществом и правами, которые генерируют доход.
3. Получатель имеет активы или персонал, которые непропорционально малы в сравнении с доходом.
4. Получатель не имеет или имеет мало прав на контроль, или не принимает (принимает мало) риска в отношении дохода
5. Получатель зарегистрирован в стране, в которой в отношении дохода нет налогообложения или применяется пониженная ставка.
6. В отношении дохода в виде процентов, получатель имеет договор займа с третьим лицом, содержащий похожие суммы, ставки и имеющий близкую дату.
7. В отношении роялти получатель имеет похожие договоры.

Алгоритм тестирования получателя дохода

Шаг 1. Публичная компания или нет?

№ п/п	Что проверить	Где взять данные	Результат проверки	Устранение риска
1	Акции получателя обращаются?	1. Финансовая отчетность за последний год (с сопоставимыми данными за 1-2 предыдущих года) 2. Сайт получателя дохода 3. Wikipedia, поиск в Google, Yandex и т.д.	Акции получателя обращаются/не обращаются	Почти полное, если акции обращаются

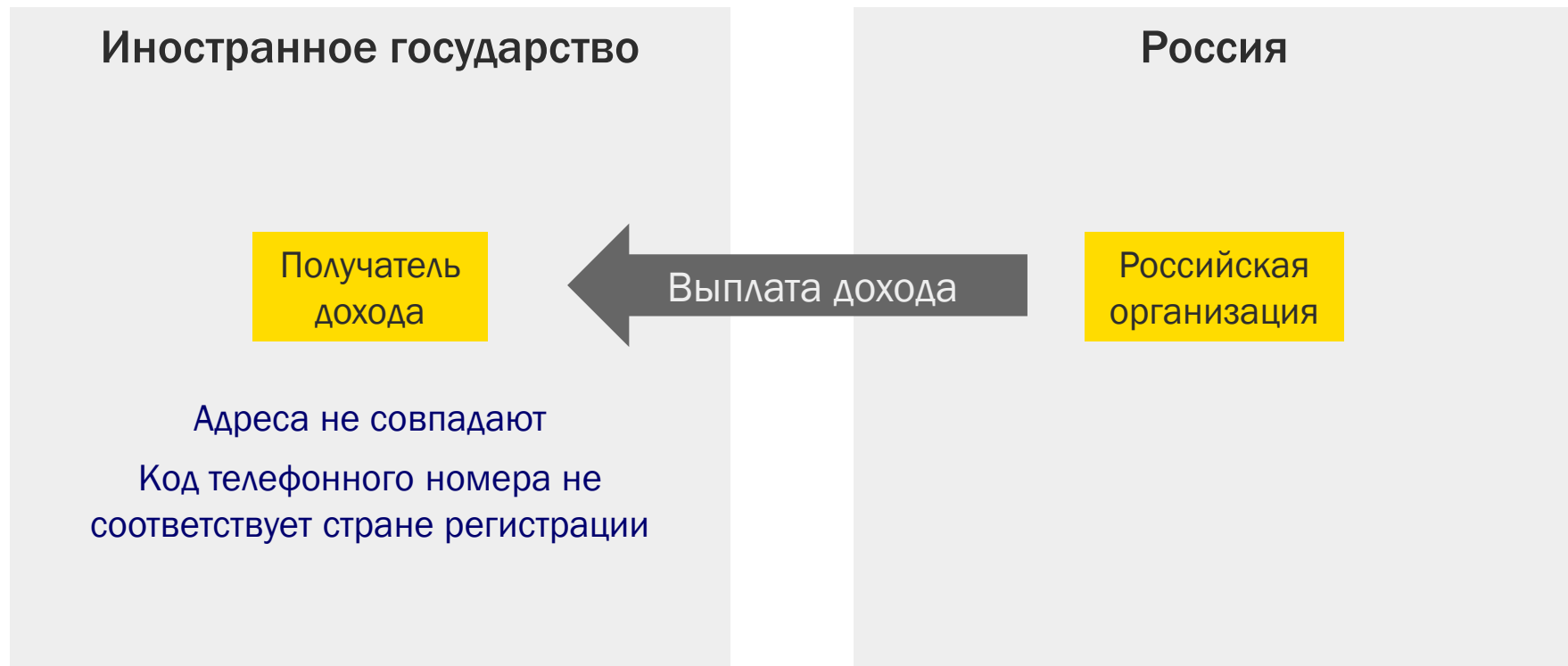
Получатель дохода - публичная компания



Шаг 2. Место нахождения

№ п/п	Что проверить	Где взять данные	Факторы риска	Степень риска
2	Совпадает ли регистрационный и фактический адрес получателя?	<p>Выписка из корпоративного реестра страны получателя</p> <p>Фактически используемые почтовый адрес и телефоны</p> <p>Открытые базы данных иностранных государств (например, по списку на сайте ФНС России)</p> <p>Wikipedia, поиск в Google, Yandex и т.д.</p>	<p>1.Адреса не совпадают</p> <p>2.Код телефонного номера не соответствует стране регистрации</p>	Низкая – средняя

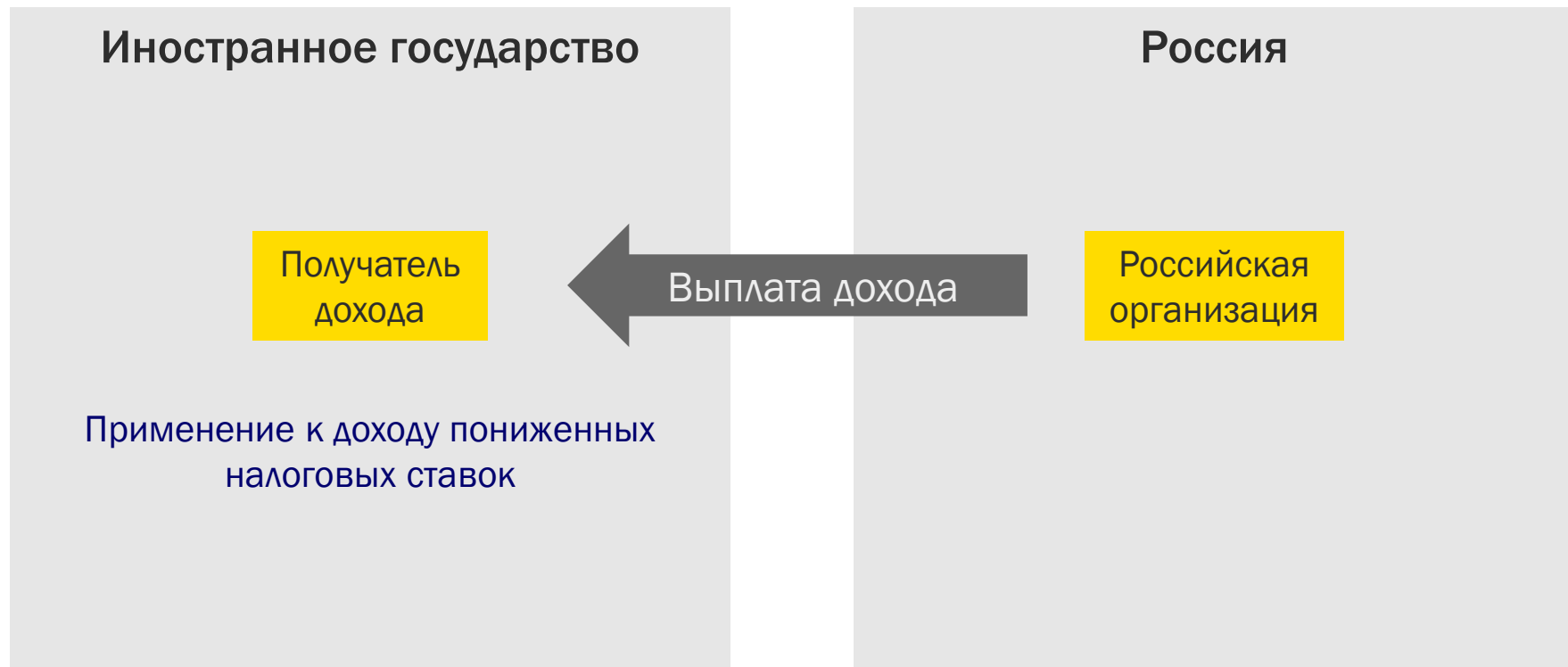
Проверяем бенефициара. Место нахождения



Шаг 3. Налогообложение в стране получателя

№ п/п	Что проверить	Где взять данные	Факторы риска	Степень риска
3	Система налогообложения в стране получателя	<p>1.Запросить информацию у получателя дохода</p> <p>2.Публикации серии «Doing Business in...»</p> <p>3.Сведения о налоговых режимах на сайтах налоговых администраций стран мира (например, по списку на сайте ФНС России)</p>	Получатель подпадает под льготный режим или пониженные ставки в своей стране	Средняя – высокая

Проверяем бенефициара. Система налогообложения



Шаг 4. Управление и персонал

№ п/п	Что проверить	Где взять данные	Факторы риска	Степень риска
4	Управление получателем	1.Выписка из корпоративного реестра страны получателя 2.Финансовая отчетность 3.Wikipedia, поиск в Google, Yandex и т.д.	Исполнительным органом получателя является управляющая компания	Средняя - высокая
5	Директор получателя	LinkedIn, Wikipedia, Google	О директоре ничего не известно или он(-а) явно не имеет необходимого опыта	Средняя - высокая
6	Количество работников	1.Запросить информацию у получателя дохода 2.Финансовая отчетность	Количество работников не соответствует доходу	Средняя - высокая

Проверяем бенефициара. Управление и персонал

Иностранное государство

Получатель
дохода

Исполнительным органом получателя
является управляющая компания

О директоре ничего не известно или он(-а)
явно не имеет необходимого опыта

Количество работников явно не
соответствует доходу полученному от
налогоплательщика

Выплата дохода

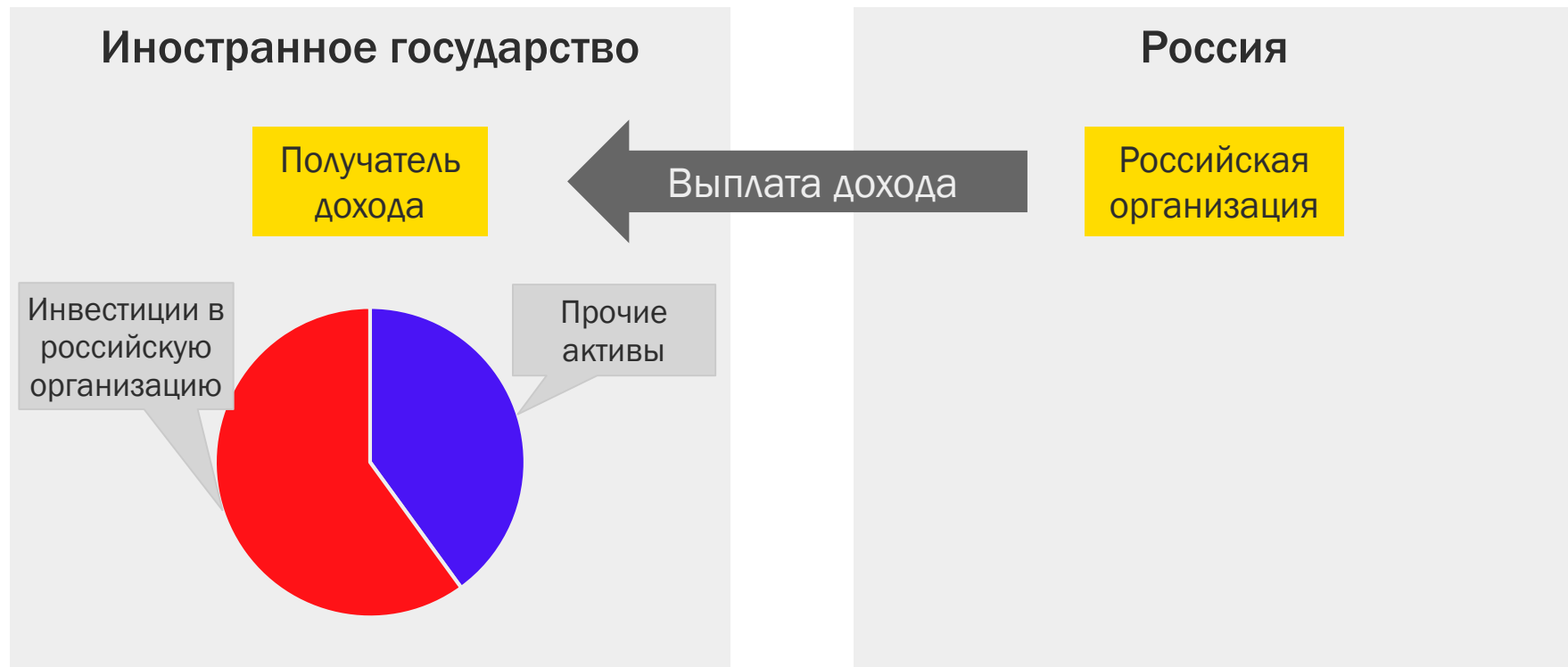
Россия

Российская
организация

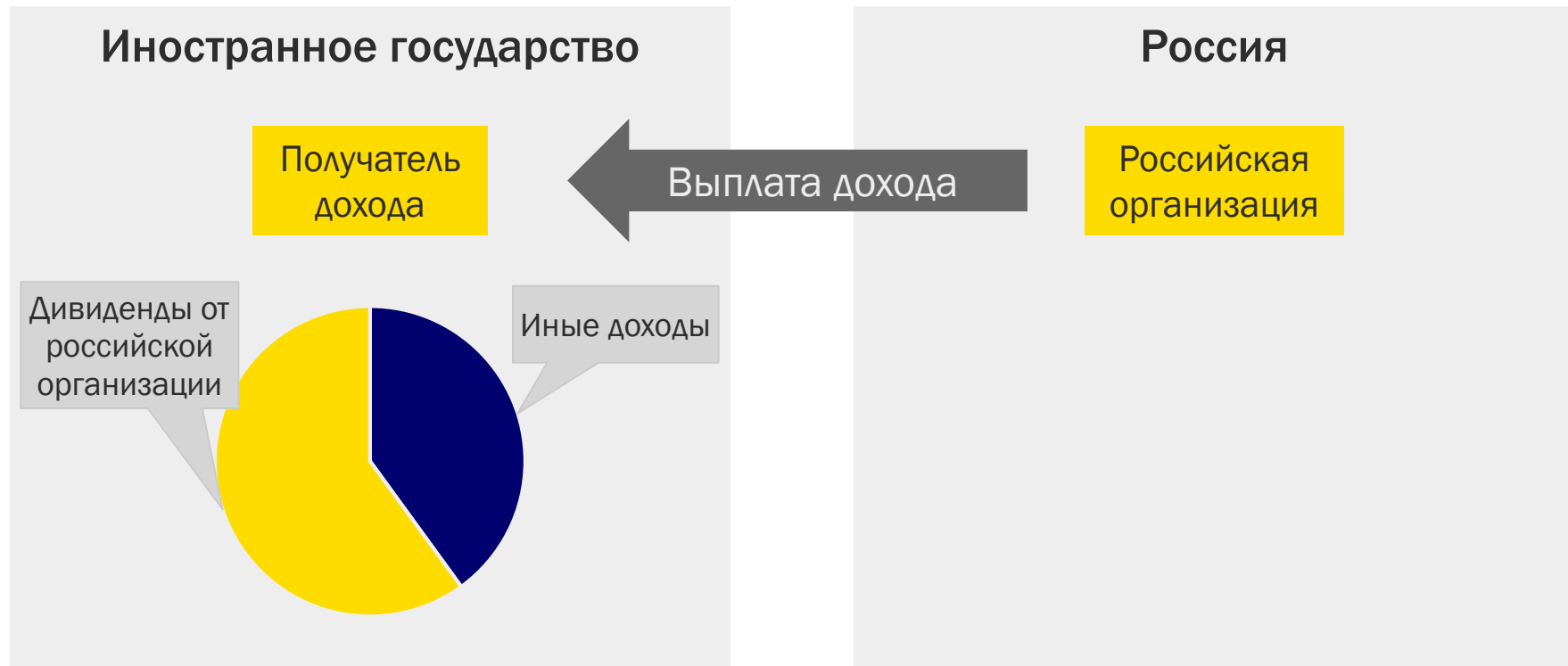
Шаг 5. Специальный тест для дивидендов

№ п/п	Что проверить	Где взять данные	Факторы риска	Степень риска
7	Доля инвестиций в общей сумме активов получателя	Финансовая отчетность за последний год	Участие в капитале составляет большую часть активов получателя (например, более 60%)	Высокая
8	Доля дивидендов в общей сумме доходов получателя	Финансовая отчетность за последний год	Дивиденды составляют большую часть доходов получателя	Высокая
9	Доля выплаченных дивидендов в общей сумме входящих денежных потоков	Финансовая отчетность за последний год	Выплаченные дивиденды составляют большую часть общей суммы входящих денежных потоков получателя	Высокая

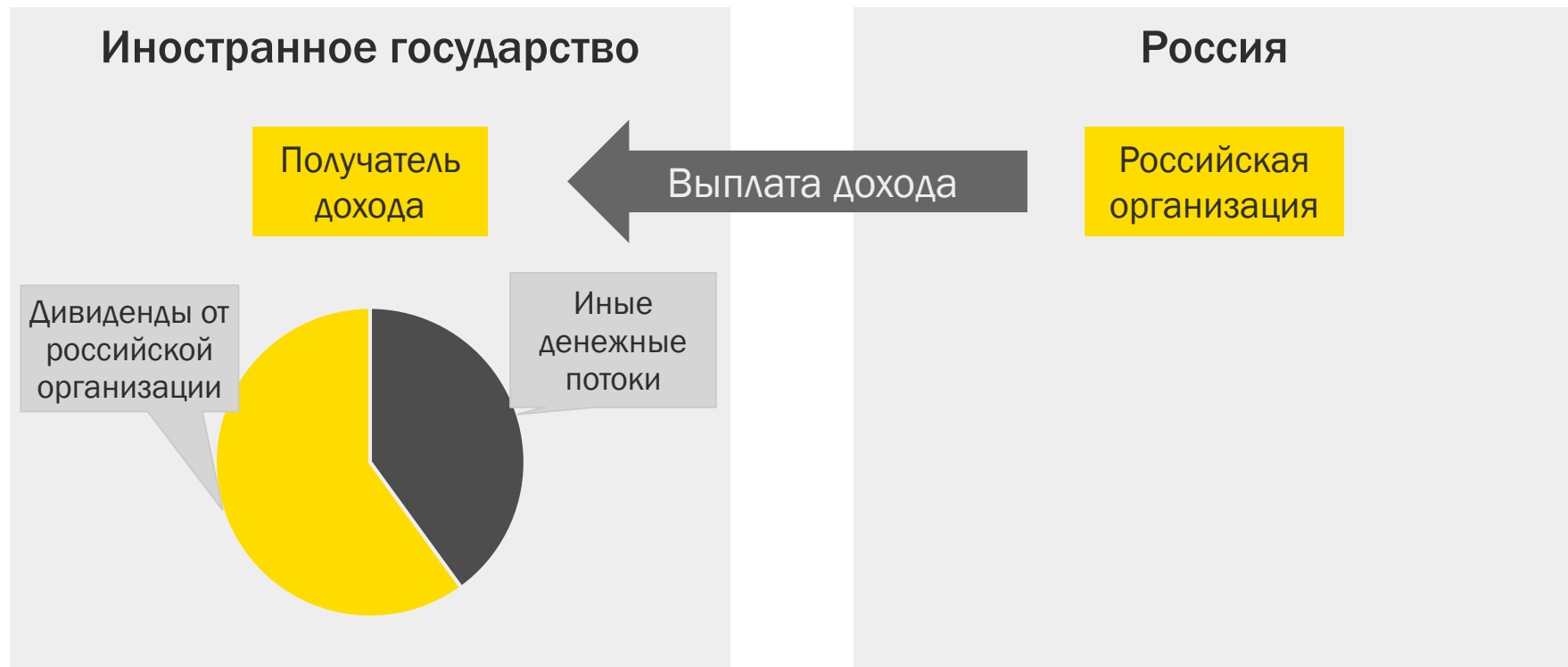
Проверяем бенефициара (дивиденды). Тест по активам



Проверяем бенефициара (дивиденды). Тест по доходам



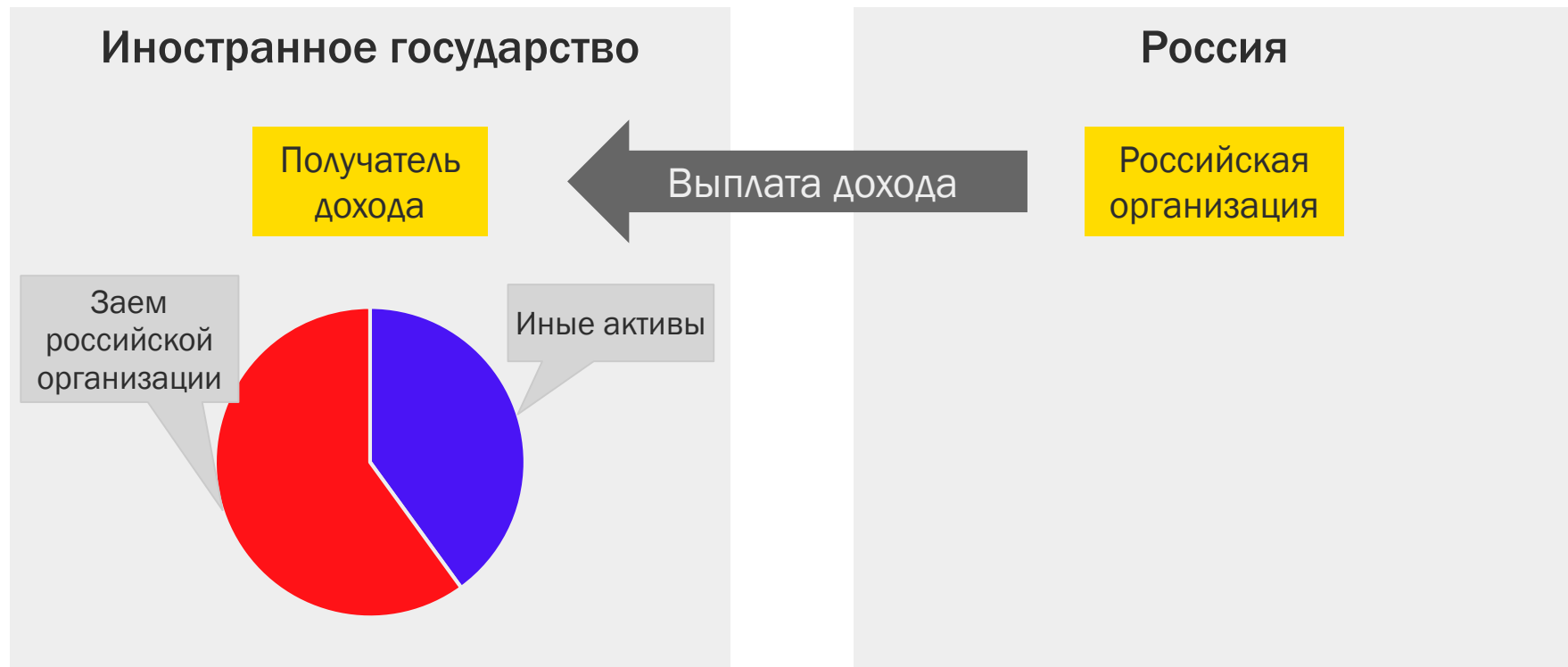
Проверяем бенефициара (дивиденды). Тест по денежным потокам



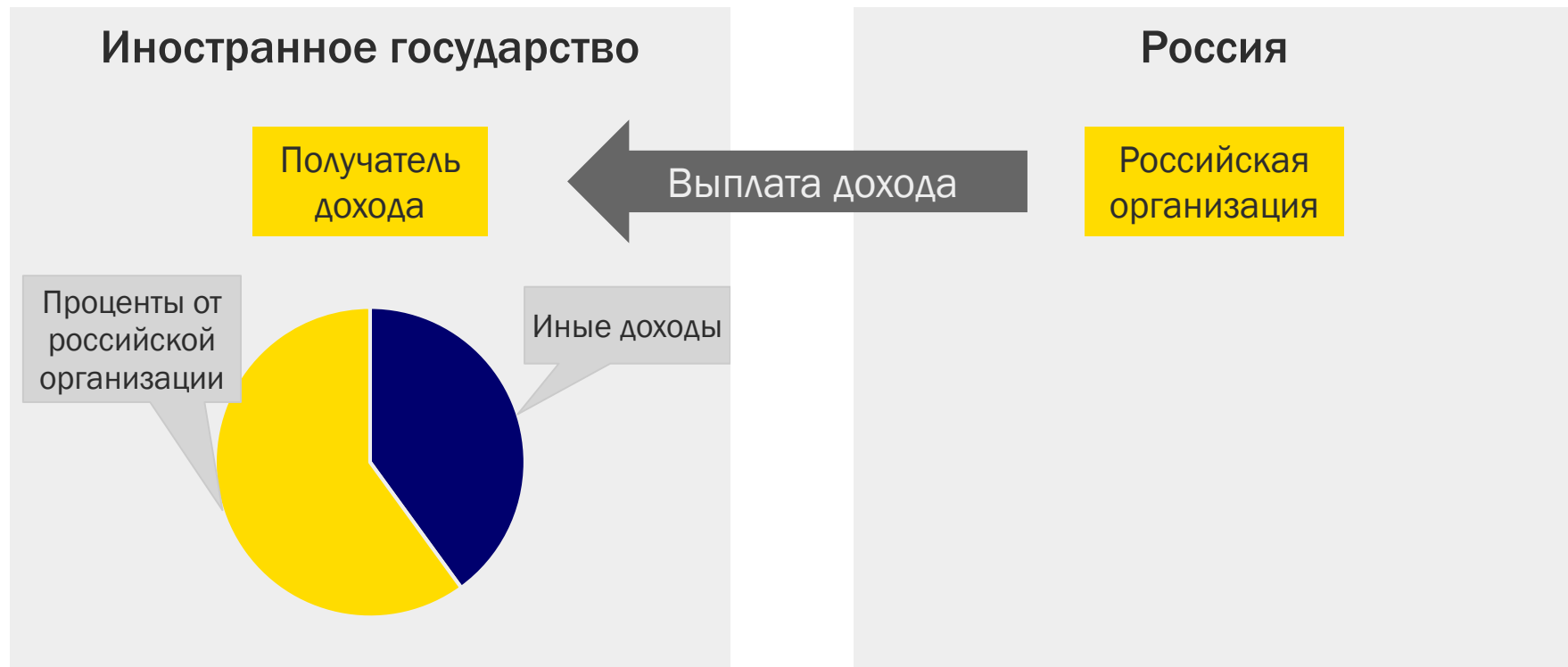
Шаг 6. Специальный тест для процентов

№ п/п	Что проверить	Где взять данные	Факторы риска	Степень риска
10	Доля займа в общей сумме активов получателя	Финансовая отчетность за последний год	Заем составляет большую часть активов получателя (например, более 60%)	Высокая
11	Доля процентов по займу в общей сумме доходов получателя	Финансовая отчетность за последний год	Проценты составляют большую часть доходов получателя	Высокая
12	Доля выплаченных процентов в общей сумме денежных потоков	Финансовая отчетность за последний год	Выплаченные проценты составляют большую часть денежных потоков получателя	Высокая
13	Наличие займов с похожими условиями	Запросить информацию у получателя дохода	Получатель имеет заем с похожими условиями	Высокая

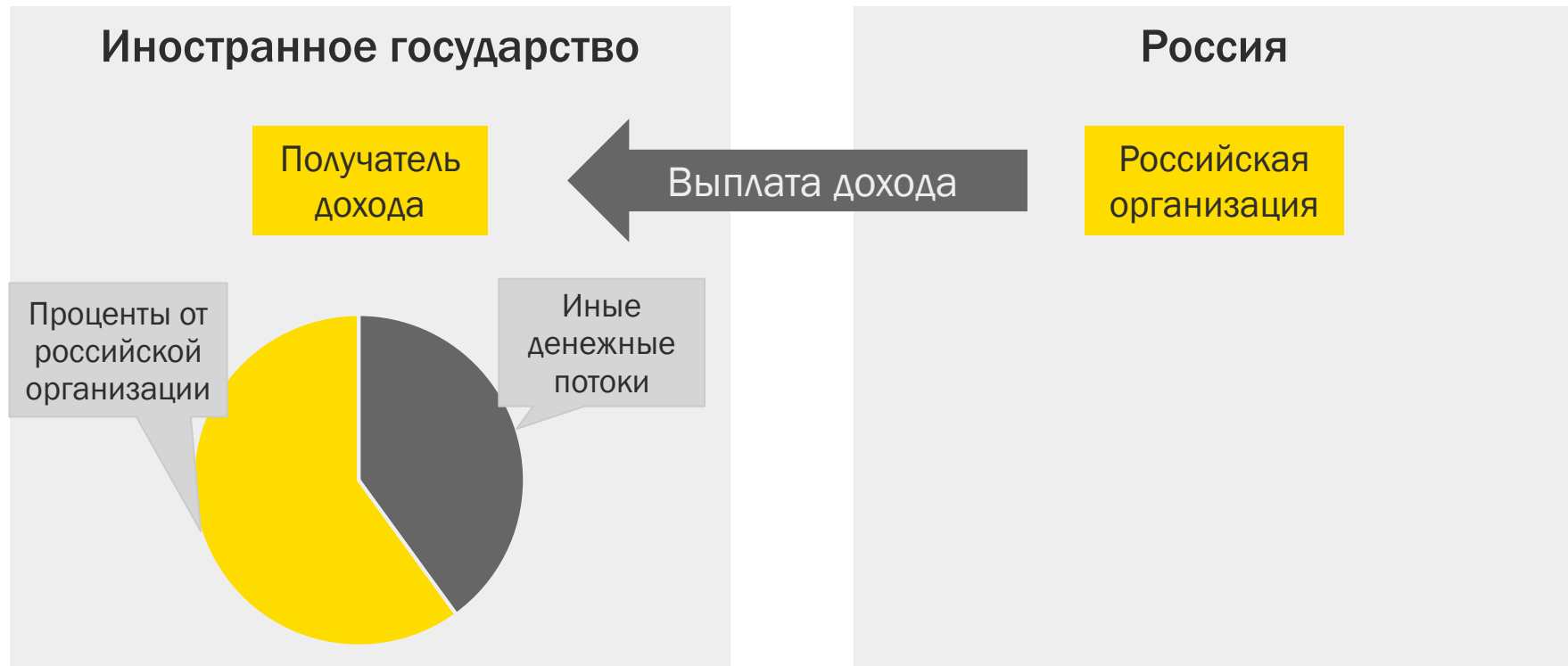
Проверяем бенефициара (проценты). Тест по активам



Проверяем бенефициара (проценты). Тест по доходам



Проверяем бенефициара (проценты). Тест по денежным потокам



Проверяем бенефициара (проценты). «Зеркальные» займы

Иностранное государство

Россия

Получатель
дохода

Выплата дохода

Российская
организация

Loan Agreement

_____ Dated: _____

FOR VALUE RECEIVED, the undersigned, _____ (the "Borrower"), located at _____, hereby promises to pay to the order of _____ (the "Lender"), located at _____, the principal sum of _____ together with interest on the principal balance, and in accordance with the terms set forth below.

Payment. The principal amount of this Loan together with accrued and unpaid interest and all other charges, costs and expenses, is due and payable on or before _____. All payments under this Agreement are applied first to accrued interest and then to the balance of the outstanding principal.

Prepayment. The Borrower has the right to prepay all or any part of the principal amount of this Loan, together with accrued and unpaid interest thereon, at any time without prepayment penalty or premium of any kind.

Costs and Fees. In the event of default, the Borrower shall pay to the Lender all costs of collection including reasonable attorney's fees.

Waiver. The Borrower and all sureties, guarantors and endorsers hereof, waive presentation, protest and demand, notice of protest, demand and disbursement and nonpayment of this Loan.

Successors and Assigns. This Loan will inure to the benefit of and be binding on the respective successors and permitted assigns of the Borrower. The Borrower may not assign its rights or delegate its duties under this Loan without the Lender's prior written consent.

Joint and Several Liability. If there is more than one Borrower of this Loan, the obligation of each Borrower shall be joint and several under this Loan.

Суммы, ставки, сроки

Договор займа

г. Москва 24 августа 2016 г.

Займодавец, с одной стороны, и Заемщик, с другой стороны, заключили настоящий Договор и прилагаемый к нему:

1. ПРЕДМЕТ ДОГОВОРА

1.1. По настоящему договору Займодавец передает Заемщику сумму займа на сумму _____ рублей, а Заемщик обязуется вернуть указанную сумму займа в обусловленный срок.

2. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ СТОРОН

2.1. Займодавец обязан передать Заемщику или поручителю на его банковский счет указанную сумму займа в срок до 31 декабря 2016 года.

2.2. Возврат указанной в настоящем договоре суммы займа может производиться по частям (в рассрочку), но не позднее 31 января 2017 года. Указанная сумма займа может быть возвращена Заемщиком досрочно.

3. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ СТОРОН

3.1. В случае неисполнения указанной в п. 1 суммы займа в определенный в п. 2.2 срок, Заемщик уплачивает штраф в размере 0,5% от суммы займа за каждый день просрочки до дня ее возврата Займодателю.

3.2. В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения одной из сторон обязательств по настоящему Договору, она обязана возместить другой стороне причиненные таким неисполнением убытки.

3.3. Неисполнение одной из сторон условий настоящего Договора приводит к материальной ответственности второй стороны, в случае ее собой привлечения и второй стороны штрафные санкции в размере численного ущерба и может служить основанием досрочного прекращения договора.

4. ВОССТАНОВЛЕНИЕ

4.1. Стороны соглашаются об ответственности за частичное или полное неисполнение обязательств по настоящему Договору, если это неисполнение повлечет за собой возникновение кредиторской или дебиторской задолженности, возникших после заключения настоящего Договора в результате исполнения чрезвычайной ситуации, которая стороны не могли предвидеть или предотвратить.

Шаг 7. Специальный тест для роялти

№ п/п	Что проверить	Где взять данные	Факторы риска	Степень риска
14	Наличие лицензионных договоров у получателя дохода с похожими условиями	<p>Запросить у получателя дохода:</p> <p>а) сведения о заключенных лицензионных договорах на товарный знак, программу для ЭВМ, патент</p> <p>б) подтверждение исключительного права на товарный знак, программу для ЭВМ, патент и т.д.</p>	Получатель имеет лицензионный договор на товарный знак, программу для ЭВМ, патент, который передается в пользование налогоплательщику на похожих условиях.	Высокая

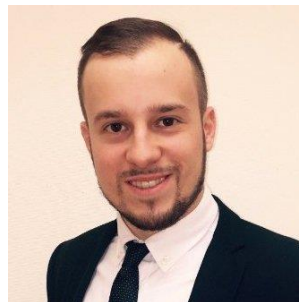
Свяжитесь с нами

Благодарим за внимание!



115035 Москва,
Садовническая наб. 79
+7 495 788 00 05
info@accountor.ru

191015 Санкт-Петербург,
Шпалерная ул. 54
+7 495 788 00 05
info@accountor.ru



 accountor.ru

 facebook.com/Accountor.Russia

 youtube.com/c/AccountorRu

 linkedin.com/company/accountor-russia

Даниил Берлизов
Директор по развитию
бизнеса
Моб.: +7 916 539 68 66
Daniil.Berlizov@accountor.ru

Пертти Саросало
Директор по продажам в
Северной Европе
Моб.: +358 40 590 76 03
Pertti.Sarosalo@accountor.ru