

# Информация для клиентов

## Концепция фактического получателя дохода – риски при лизинге воздушных судов

### МОСКВА

Алан Карташкин  
avkartashkin@debevoise.com

Дмитрий Карамыслов  
dakaramyslov@debevoise.com

Елена Севастьянова  
eysevastianova@debevoise.com

С 1 января 2017 вступили в силу изменения в Налоговый кодекс РФ (далее – «НК РФ») касательно правил о фактическом получателе дохода (далее – «ФПД»)<sup>1</sup>. Данные изменения имеют существенное значение для российских компаний, действующих в качестве налоговых агентов, в частности, для авиакомпаний, уплачивающих лизинговые платежи по договорам лизинга воздушных судов в пользу иностранных контрагентов. Теперь для применения Соглашения об избежании двойного налогообложения (далее – «СИДН») при выплате лизинговых платежей налоговые агенты обязаны установить на основе документов иностранной организации, имеет ли такая организация фактическое право на доход.

### НАЛОГОВЫЕ АГЕНТЫ ОБЯЗАНЫ ИЗУЧИТЬ ДОКУМЕНТЫ ИНОСТРАННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Согласно изменениям в пункт 1 статьи 312 НК РФ налоговые агенты при выплате дохода в адрес иностранной организации для целей применения СИДН обязаны установить, имеет ли такая иностранная организация фактическое право на доход.

Согласно позиции Минфина России налоговому агенту необходимо убедиться, что получатель дохода является ФПД на основании предоставленной информации и документов<sup>2</sup>. Письма-заверения от иностранной организации, о том, что она является ФПД в отношении выплачиваемого дохода, может быть недостаточно.

<sup>1</sup> Правила о ФПД были введены в НК РФ (статьи 7, 312) с 1 января 2015 г. Федеральным законом от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ. Критерии определения ФПД приводятся далее.

<sup>2</sup> Письмо Минфина России от 28 декабря 2016 г. № 03-08-05/78852.

Судебная практика по вопросу применения правил о ФПД к лизинговым платежам на сегодняшний день отсутствует.

Федеральная налоговая служба (далее – «ФНС») занимает позицию, согласно которой налоговому органу для отказа в применении СИДН достаточно доказать, что непосредственный получатель дохода не является ФПД, и не требуется устанавливать фактического получателя дохода<sup>3</sup>.

Ответственность за неуплату налога у источника полностью лежит на налоговом агенте<sup>4</sup>. Поэтому теперь российским компаниям, действующим в качестве налоговых агентов, следует запрашивать и изучать документы своих иностранных контрагентов с целью подтверждения их статуса как ФПД.

7 июня 2017 г. Россия присоединилась к Многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (в международной практике – *Multilateral Instrument*). Данная Конвенция вступит в силу для России после ее ратификации Федеральным Собранием РФ и будет устанавливать, в частности, новые правила по противодействию злоупотреблениям налоговыми льготами в рамках СИДН, которые также необходимо будет учитывать при анализе текущих лизинговых структур и заключении новых контрактов.

### КРИТЕРИИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ФПД

НК РФ устанавливает только общие критерии ФПД<sup>5</sup>. Минфин России и ФНС изложили ряд более конкретных признаков ФПД<sup>6</sup>:

<sup>3</sup> Письмо ФНС от 17 мая 2017 г. № СА-4-7/9270@.

<sup>4</sup> Постановление Пленума ВАС РФ №57 от 30 июля 2013 г. «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса РФ».

<sup>5</sup> Согласно части 2 статьи 7 НК РФ при определении лица, имеющего фактическое право на доходы, учитываются выполняемые им *функции*, а также принимаемые им *риски*. Лицом, имеющим фактическое право на доходы, признается: (i) лицо, 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); (ii) лицо, в интересах которого иное лицо правомочно распоряжаться доходом, полученным организацией (иностранной

- отсутствие юридических / фактических обязательств или предопределенности по перечислению дохода иным лицам, являющимся налоговыми резидентами стран, с которыми у РФ не заключен СИДН<sup>7</sup>;
- возникновение у получателя дохода налоговых обязательств;
- осуществление фактической предпринимательской деятельности на территории страны налогового резидентства и использование полученного дохода в предпринимательской деятельности;
- самостоятельность принятия решений директорами;
- несение коммерческих рисков в отношении активов.

Основываясь на критериях Минфина России и ФНС, а также имеющейся судебной практике применительно к иным видам дохода (дивиденды, проценты, роялти)<sup>8</sup>, можно выработать более конкретные признаки, на которые стоит обращать внимание при анализе документов иностранной организации с целью определения, может ли она быть квалифицирована в качестве ФПД. Такими признаками являются:

- наличие активов на балансе;
- наличие займов от третьих лиц (банковское финансирование свидетельствует о рисках, принимаемых компанией, и о наличии предпринимательской деятельности);
- получение доходов из различных источников (например, от нескольких лизинговых контрактов и (или) иной деятельности);
- уплата налога на территории страны налогового резидентства;

---

структурой без образования юридического лица) или непосредственно таким иным лицом.

<sup>6</sup> Письмо Минфина России от 17 марта 2017 г. № 03-08-05/15450 и Письмо ФНС от 17 мая 2017 г. № СА-4-7/9270@.

<sup>7</sup> Налоговые органы могут оспорить структуры, при которых получатель дохода перечисляет доход в страну, с которой у РФ есть СИДН, но предусматривающее менее благоприятные условия налогообложения.

<sup>8</sup> См., напр., «Дело ПАО «Северсталь» (Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 7 февраля 2017 г. по делу № А40-113217/16), «Дело Банк Интеза» (Постановление Арбитражного Суда Московского округа от 4 октября 2016 г. по делу № А40-241361/2015), «Дело ООО «Торговый Дом «Петелино»» (Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 4 августа 2015 г. по делу № А40-12815/15).

- наличие независимых (не номинальных) директоров;
- наличие персонала, офиса, общехозяйственных затрат.

Для анализа статуса ФПД можно запрашивать документы, которые содержат информацию о наличии активов, финансировании, об уплате налогов в стране налогового резидентства, источниках доходов, ограничениях полномочий директоров, в частности:

- отчет о движении денежных средств и финансовая отчетность;
- учредительные документы;
- протоколы заседания директоров об одобрении лизингового контракта; и
- иные документы в зависимости от структуры контракта.

Согласно позиции Минфина России налоговый агент не ограничен каким-либо перечнем и должен отдавать предпочтение содержательной части полученной информации<sup>9</sup>. ФНС отмечает возможность использования коммерческих баз данных, открытых реестров и информации из общедоступных источников<sup>10</sup>.

### **ЛИЗИНГОВЫЕ СТРУКТУРЫ, ПОДПАДАЮЩИЕ ПОД РИСКИ**

Существует риск, что налоговые органы могут признать необоснованным применение СИДН налоговым агентом при выплате лизинговых платежей, в частности, если:

- лизингодатель – промежуточная компания, не являющаяся собственником воздушного судна;
- лизингодатель использует только внутригрупповое финансирование;
- лизинговые платежи перечисляются на счет компании-финансового центра группы, а не на счет лизингодателя.

### **ВОЗМОЖНЫЕ ПУТИ РЕШЕНИЯ ДЛЯ РИСКОВЫХ ЛИЗИНГОВЫХ СТРУКТУР**

Анализ статуса контрагента проводится по каждому конкретному случаю, решение зависит от особенностей определенного контракта и может включать:

<sup>9</sup> Например, Письма Минфина России от 20 февраля 2017 г. № 03-08-05/9676, от 20 февраля 2017 г. № 03-08-05/9680.

<sup>10</sup> Письмо ФНС от 17 мая 2017 г. № СА-4-7/9270@.

- формирование налоговым агентом защитного файла (запрос дополнительных подтверждающих документов, напр., сертификата налогового резидентства финансирующей компании);
- перевод права собственности на воздушное судно на лизингодателя;
- применение «сквозного подхода» при определении ФПД;
- реструктуризация контракта и т.д.

\* \* \*

Мы будем рады ответить на Ваши вопросы по данной тематике.

Настоящий обзор составлен исключительно для информационных целей и не является консультацией по каким-либо налоговым вопросам.