



Уточнение порядка удержания налога у источника выплаты и применения концепции фактического права на доход в отдельных ситуациях в конце 2018 года: что делать дальше?

Российская практика налоговых и юридических услуг EY была названа ведущей налоговой фирмой (Tier 1) в России в рамках ежегодного исследования World Tax 2018 по версии журнала *International Tax Review*.

Follow us

 [facebook.com/groups/EYTaxRussia/](https://www.facebook.com/groups/EYTaxRussia/)

В конце 2018 года были внесены очередные поправки в отдельные статьи Налогового кодекса Российской Федерации (далее - «НК РФ»), регулирующие порядок удержания налога у источника выплаты и применения концепции фактического права на доход в отдельных ситуациях.

Федеральный закон 424-ФЗ от 27 ноября 2018 года

Ключевые изменения, внесенные Федеральным законом 424-ФЗ от 27 ноября 2018 года, касаются следующих аспектов:

- ▶ необходимость подтверждения наличия фактического права на доходы применительно к каждой отдельной выплате дохода в виде дивидендов и (или) к группе выплат дохода в рамках одного договора для прочих типов доходов (абзац 3 пункта 2 статьи 7 НК РФ);
- ▶ закрепление возможности применения сквозного подхода ко всем видам доходов от источников в России в пункте 1.1 статьи 312 НК РФ;

- ▶ введение упрощенной процедуры подтверждения наличия фактического права на доход посредством предоставления письма-подтверждения для физических лиц, государственных суверенных фондов, организаций, чьи акции находятся в публичном обращении с биржевой капитализацией не менее 25%, а также организаций с контролирующим государственным участием (не менее 50%) (пункт 1.5 статьи 312 НК РФ);
- ▶ определение перечня документов, которые должны быть предоставлены для целей налогообложения налогом у источника доходов по ценным бумагам, являющимся объектом операции РЕПО или предметом займа ценными бумагами (или иных аналогичных договоров), выплачиваемым иностранной организации, являющейся покупателем ценных бумаг по первой части РЕПО или заемщиком по договору займа ценными бумагами (или иных аналогичных договоров), между датами исполнения первой и второй частей РЕПО или в течение срока договора займа ценными бумагами (или иных аналогичных договоров) (пункт 1.2-1 статьи 312 НК РФ);
- ▶ введение возможности полагаться на сведения общедоступных информационных справочников для целей подтверждения факта постоянного местонахождения иностранного банка в иностранном государстве, для целей исчисления и удержания суммы налога по соответствующим пониженным ставкам (пункт 3 статьи 310 НК РФ);
- ▶ квалификация в качестве доходов от долевого участия в других организациях, выплачиваемых в виде дивидендов, дохода в виде имущества (имущественных прав), который получен акционером (участником) организации при выходе (выбытии) из организации либо при распределении имущества ликвидируемой организации между ее акционерами (участниками) в размере, превышающем фактически оплаченную (вне зависимости от формы оплаты)

соответствующим акционером (участником) стоимость акций (долей, паев) такой организации (пп. 1 статьи 250 НК РФ).

Поправки в статью 312 НК РФ применяются к правоотношениям с 1 января 2018 года, в то время как иные поправки вступают в силу с 1 января 2019 года.

На данный момент представляется, что на практике при применении данных норм может возникнуть ряд вопросов, включая следующие:

В части поправок в абзац 3 пункта 2 статьи 7 НК РФ:

1. позволяет ли требование о необходимости подтверждения наличия фактического права на доходы применительно к каждой отдельной выплате дохода в виде дивидендов продолжать получать письма-подтверждения и заверения раз в год, и если да, то при каких условиях?
2. учитывая, что выплаты процентных доходов по ценным бумагам могут осуществляться в рамках одного депозитарного договора, является ли допустимым предоставление иностранной организацией писем-подтверждений и заверений единожды в момент заключения депозитарного договора, несмотря на то, что в рамках данного договора могут осуществляться выплаты по ценным бумагам разных эмитентов и в разным периодах?
3. является ли возможным заявлять себя в качестве лица, имеющего фактическое право на доход, в отношении части выплат процентных доходов по ценным бумагам в рамках одного депозитарного договора, и не признавать себя таковым в отношении иных процентных платежей по данному депозитарному договору?
4. каким образом изменение статуса лица, имеющего фактическое право на доход, в течение срока действия договора повлияет на возможность применения льгот (например, если в момент заключения договора иностранная организация не признавала себя в качестве лица, имеющего фактическое

право на доход, но в течение срока договора ее статус изменился)?

В части поправок в пункт 1.5 статьи 312 НК РФ:

5. допустимо ли применение упрощенной процедуры подтверждения наличия фактического права на доход для соответствующих субъектов в случаях выплаты дивидендных и процентных доходов по иностранным номинальным счетам, облагаемым налогом у источника в соответствии со статьей 310.1 НК РФ?

В части поправок в пункт 1.2-1 статьи 312 НК РФ:

6. означает ли, что аналогичные документы могут быть запрошены налоговыми органами в рамках проведения проверки согласно положениям статьи 310.2 НК РФ, а также могут быть необходимы для сбора иностранным номинальным держателем до момента выплаты дохода?

В части поправок в пункт 3 статьи 310 НК РФ:

7. означает ли, что возможность полагаться на сведения из общедоступных источников информации при выплате доходов в пользу иностранных банков российскими налоговыми агентами, не являющимися российскими банками или банком развития - государственной корпорацией, допустима только для случаев применения пониженных ставок налогообложения, но не освобождения от налогообложения с учетом положений подпункта 4 пункта 2 статьи 310 НК РФ?

Перечень указанных выше вопросов не является исчерпывающим и представляет собой лишь отдельные примеры спорных ситуаций, которые могут возникать на практике. Помимо отмеченного выше, применительно к поправкам в положения статьи 312 НК РФ также возникает вопрос о том, каким образом обеспечить выполнение их на практике пост-фактум, учитывая, что указанные выше поправки применяются ретроспективно в отношении выплат с 1 января 2018 года.

Федеральный закон 493-ФЗ от 25 декабря 2018 года

В свою очередь, поправки, внесенные Федеральным законом № 493-ФЗ от 25 декабря 2018 года, уточняют порядок удержания налога у источника для структур с кольцевым владением, где акции российской компании принадлежат ее дочерней иностранной компании. В частности, в рамках данных поправок было принято освобождение дивидендной выплаты от обложения российским налогом у источника в России, а также освобождение депозитария, осуществляющего данную выплату от функций налогового агента в отношении нее, при выполнении всех следующих условий:

- ▶ лицом, претендующим на статус лица, имеющего фактическое право на дивиденды, является российская организация;
- ▶ данная российская организация имеет прямое участие в иностранной компании, являющейся непосредственным акционером данной российской организации;
- ▶ иностранная организация должна распределить дивиденды в пользу своего акционера, имеющего на них фактическое право, в течение 120 дней с момента получения ей дивидендов от российской организации;

В указанных выше обстоятельствах определение фактического права на дивиденды производится пропорционально доле участия российской организации в иностранной дочерней компании. При этом российская организация обязана уведомить депозитарий, выплачивающий соответствующие дивиденды до даты выплаты данных дивидендов об отказе иностранной организации от фактического права на доход, о количестве акций российской организации, по которым были выплачены отказные дивиденды, о доле прямого участия российской организации в иностранной организации.

В случае, если сумма полученных дивидендов от российской организации, в части, соответствующей доле участия этой российской организации в такой иностранной

организации, превысит сумму выплаченных иностранной организацией дивидендов в указанный выше срок (с учетом увеличения на сумму удержанных в отношении данных дивидендов налогов у источника выплаты), российская организация – эмитент будет обязана исчислить и уплатить налог с суммы такого превышения по ставке 15% в срок не позднее десяти дней со дня истечения срока, установленного для выплаты дивидендов иностранной организацией в пользу российской организации для целей данных положений.

Суммы дивидендов пересчитываются по курсу ЦБ на дату принятия решений о выплате дивидендов.

Соответствующие поправки вступают в силу с 1 января 2019 года.

Представляется, что на практике при применении данных норм может возникать ряд вопросов, включая следующие:

- ▶ смогут ли данные нормы применяться только к отдельным дивидендным выплатам по усмотрению вовлеченных лиц (а не ко всем выплатам)?
- ▶ смогут ли применяться данные нормы, если участие российской организации реализовано не через одну, а через несколько иностранных организаций и(или) структур без образования юридического лица;
- ▶ требуется ли для применения указанных выше норм непосредственная выплата дивидендов или возможен взаимозачет? Будет ли зависеть возможность применения данных норм от порядка и особенностей того, как такой взаимозачет будет задокументирован?
- ▶ влияет ли срок получения дивидендов российской организацией от иностранной организацией на возможность применения указанной выше нормы (т.е. если зачисление денежных средств на счета российской организации произошло по истечении 120-дневного срока)?
- ▶ в случае если в отношении дивидендов был удержан налог у источника выплаты по ставке 15%, возможно ли будет подать

в отношении данной суммы налога заявление на возврат в российские налоговые органы и если да, то какое лицо будет вправе обратиться за возвратом?

- ▶ в случае, если выплаты осуществляются по депозитарным распискам, каким образом должен быть выстроен процесс взаимодействия с эмитентом для применения нулевой ставки налогообложения, учитывая, что российский депозитарий, выплачивающий доход действует на основании обобщенной информации, предоставленной иностранным депозитарием – эмитентом депозитарных расписок;
- ▶ учитывая, что дата принятия решения о распределении по депозитарным распискам на практике отличается от даты принятия решения о распределении дивидендов по акциям, в отношении которых выпущены данные депозитарные расписки, можно ли будет как-то учитывать возникающие различия для целей применения указанных выше норм?

Несмотря на то, что указанные выше поправки были направлены на уточнение норм налогового законодательства и устранение существующих неясностей, как было отмечено выше, на практике при их применении может возникать целый ряд различных вопросов. Данные вопросы могут иметь методологический характер или касаться процессов. В этой связи, на наш взгляд, российским эмитентам, депозитариям и иным налоговым агентам может потребоваться проанализировать необходимость пересмотра занимаемых позиций и используемых процессов, связанных с расчетом и удержанием налога у источника выплаты, а также выработать методологическую позицию по вновь возникшим вопросам. Мы будем рады оказать содействие в любой из указанных областей, в случае необходимости.

Авторы:

*Мария Фролова
Мария Егорова*

За дополнительной информацией вы можете обратиться к авторам этой публикации:

Мария Фролова
+7 (495) 641 2997
Maria.Frolova@ru.ey.com

Мария Егорова
+7 (495) 641 2922
Maria.Egorova@ru.ey.com

Более подробную информацию вы можете получить у сотрудников компании EY

Москва

Руководитель практики налоговых и юридических услуг
Ирина Быховская +7 (495) 755 9886

Налогообложение компаний нефтегазовой отрасли, ТЭК и электроэнергетики
Алексей Рябов +7 (495) 641 2913
Виктор Бородин +7 (495) 755 9760

Налогообложение организаций финансового сектора
Алексей Кузнецов +7 (495) 755 9687
Иван Сычев +7 (495) 755 9795
Мария Фролова +7 (495) 641 2997

Налогообложение предприятий сектора промышленного производства
Андрей Сулин +7 (495) 755 9743

Налогообложение предприятий секторов розничной торговли и производства потребительских товаров, медико-биологической отрасли
Дмитрий Халилов +7 (495) 755 9757

Налогообложение компаний секторов недвижимости, гостиничного бизнеса, строительства, инфраструктуры и транспорта
Анна Стрельниченко +7 (495) 705 9744
Светлана Зобнина +7 (495) 641 2930

Налогообложение компаний отрасли связи, технологий, медиасектора и индустрии развлечений; Повышение эффективности налоговой функции
Иван Родионов +7 (495) 755 9719

Автоматизированные решения в области налогообложения
Сергей Сараев +7 (495) 664 7862

Консультационные услуги по управлению персоналом
Екатерина Ухова +7 (495) 641 2932
Геладжо Дикко +7 (495) 755 9961
Сергей Макеев +7 (495) 755 9707

Услуги в области налогообложения частных клиентов
Антон Ионов +7 (495) 755 9747

Таможенное регулирование и косвенное налогообложение
Вадим Ильин +7 (495) 648 9670

Налогообложение сделок
Юрий Нечуятов +7 (495) 664 7884

Услуги в области международного налогового планирования
Владимир Желтоногов +7 (495) 705 9737
Марина Белякова +7 (495) 755 9948
Андрей Востоков +7 (495) 755 9708

Услуги в области трансфертного ценообразования и повышения эффективности операционных моделей
Евгения Ветер +7 (495) 660 4880
Максим Максимов +7 (495) 662 9317

Налоговая политика и судебное разрешение налоговых споров
Александра Лобова +7 (495) 705 9730
Алексей Нестеренко +7 (495) 662 9319

Подготовка налоговой и бухгалтерской отчетности
Юлия Тимонина +7 (495) 755 9838
Алексей Малёнкин +7 (495) 755 9898

Юридические услуги
Георгий Коваленко +7 (495) 287 6511
Алексей Марков +7 (495) 641 2965

Санкт Петербург
Дмитрий Бабинер +7 (812) 703 7839

Владивосток
Алексей Ерохин +7 (914) 727 1174

Екатеринбург
Ирина Бородина +7 (343) 378 4900

Краснодар
Алексей Малёнкин +7 (495) 755 9898

Информацию об иностранных деловых центрах в московском офисе EY можно найти по [ссылке](#).

Информация, содержащаяся в настоящей публикации, представлена в сокращенной форме и предназначена лишь для общего ознакомления, в связи с чем она не может рассматриваться в качестве полноценной замены подробного отчета о проведенном исследовании и других упомянутых материалов и служить основанием для вынесения профессионального суждения. Компания EY не несет ответственности за ущерб, причиненный каким-либо лицам в результате действия или отказа от действия на основании сведений, содержащихся в данной публикации. По всем конкретным вопросам следует обращаться к специалисту по соответствующему направлению.

© 2019 «Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В.» Все права защищены.

<http://www.ey.com>

Никакая часть этой публикации не может воспроизводиться или использоваться в любой форме без разрешения правообладателя - "Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В."

Краткая информация о компании EY

EY является международным лидером в области налогообложения, сопровождения сделок, консультирования и аудита. Наши знания и качество услуг помогают повышать доверие к рынкам капитала и национальной экономике разных стран. Мы воспитываем выдающихся лидеров, под руководством которых наш коллектив всегда выполняет взятые на себя обязательства. Тем самым мы вносим значимый вклад в улучшение деловой среды на благо наших сотрудников, клиентов и общества в целом.

Мы помогаем компаниям в странах СНГ достигать поставленных целей. В настоящее время в 20 офисе нашей компании в Москве, Санкт-Петербурге, Новосибирске, Екатеринбурге, Казани, Краснодаре, Тольятти, Владивостоке, Южно-Сахалинске, Ростове-на-Дону, Алматы, Астане, Атырау, Бишкеке, Баку, Киеве, Ташкенте, Тбилиси, Ереване и Минске работают 4800 специалистов.

Название EY относится к глобальной организации и может относиться к одной или нескольким компаниям, входящим в состав Ernst & Young Global Limited, каждая из которых является отдельным юридическим лицом. Ernst & Young Global Limited — юридическое лицо, созданное в соответствии с законодательством Великобритании, является компанией, ограниченной гарантиями ее участников, и не оказывает услуг клиентам. Более подробная информация представлена на нашем сайте: www.ey.com.

Офисы EY

Алматы	Краснодар
+7 (727) 258 5960	+7 (861) 210 1212
Астана	Минск
+7 (7172) 58 0400	+375 (17) 240 4242
Атырау	Москва
+7 (7122) 99 6099	+7 (495) 755 9700
Баку	Новосибирск
+994 (12) 490 7020	+7 (383) 211 9007
Бишкек	Ростов-на-Дону
+996 (312) 39 1713	+7 (863) 261 8400
Владивосток	Санкт-Петербург
+7 (423) 265 8383	+7 (812) 703 7800
Екатеринбург	Ташкент
+7 (343) 378 4900	+998 (71) 140 6482
Ереван	Тбилиси
+374 (10) 500 790	+995 (32) 215 8811
Казань	Тольятти
+7 (843) 567 3333	+7 (8482) 99 9777
Киев	Южно-Сахалинск
+380 (44) 490 3000	+7 (4242) 49 9090

© 2019 «Эрнст энд Янг» (СНГ) Б.В.

Все права защищены.

Информация, содержащаяся в настоящей публикации, представлена в сокращенной форме и предназначена лишь для общего ознакомления, в связи с чем она не может рассматриваться в качестве полноценной замены подробного отчета о проведенном исследовании и других упомянутых материалов и служить основанием для вынесения профессионального суждения. Компания EY не несет ответственности за ущерб, причиненный каким-либо лицам в результате действия или отказа от действия на основании сведений, содержащихся в данной публикации. По всем конкретным вопросам следует обращаться к специалисту по соответствующему направлению.